

ELAINE TERESINHA ROSSA

**RECUPERAÇÃO DO ICMS RETIDO A MAIOR POR SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Trabalho apresentado ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPr, como requisito para a obtenção do título de Especialista no Curso de Pós-Graduação em Controladoria-2003.

Orientador: Prof^º. Vicente Pacheco, MSc

CURITIBA – PR
2004

RESUMO

ROSSA, Elaine. Recuperação do ICMS Retido a maior por substituição tributária. Este trabalho apresenta um estudo buscando identificar e analisar, sob um ponto de vista crítico, a compatibilidade constitucional da substituição tributária aplicada ao ICMS, seus principais aspectos legais e doutrinários, em função de questões práticas ligadas à sua aplicação cotidiana, notadamente em função da enorme voracidade de sua utilização nos dias de hoje por parte do agente arrecadador e gerado constantemente discordância do contribuinte. Há que ressaltar ainda, a problematização do tema, nos casos de substituição tributária subsequente, a antecipação do fato imponible para um instante anterior à sua ocorrência efetiva de forma presumida. As questões relativas ao atendimento dos princípios da legalidade e da não-cumulatividade são esclarecidos de forma fundamentada no ordenamento jurídico brasileiro. Os elementos da obrigação tributária nas operações sujeitas à substituição, tais como a sujeição passiva direta, fato gerador presumido, base de cálculo arbitrada e alíquotas, merecem tratamento detalhado de forma a refletir os contornos próprios do instituto. Buscou-se mostrar que o ICMS pago antecipadamente é maior do que o devido nas operações subsequentes. A restituição do excesso tributado antecipadamente, que nem sempre ocorre de forma imediata e preferencial como pretende a norma constitucional, causando excesso de exação fiscal que beira ao confisco. Diversos outros aspectos legais, gerenciais, ainda são apresentados observando que a eficácia depende fundamentalmente de informações precisas, oportunas e pertinentes sobre o ambiente que a empresa atua, onde a contabilidade gerencial é um instrumento de controle que garantirá o sucesso da organização.

Palavras-chave: Controladoria; Gestão; Recuperação; Tributo; Imposto.

SUMÁRIO

RESUMO	ii
LISTA DE QUADROS.....	v
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	vi
INTRODUÇÃO	7
1 OBJETIVO DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	10
1.1 A CONTROLADORIA NO AMBIENTE ORGANIZACIONAL.....	11
2 A CONTROLADORIA	12
2.1 CONTROLADORIA COMO RAMO DO CONHECIMENTO	12
2.2 CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO	13
2.3 ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA NA GESTÃO EMPRESARIAL	16
3 GESTÃO TRIBUTÁRIA	19
4 ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.....	21
4.1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS À ESPÉCIE	21
4.2 A FUNÇÃO CONSTITUCIONAL DA LEI COMPLEMENTAR.....	25
5 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	34
6 LEGISLAÇÃO APLICADA AO ICMS	36
6.1 O FATO GERADOR E O FATO GERADOR PRESUMIDO.....	40
6.2 DA RESTITUIÇÃO DO ICMS PAGO ANTECIPADAMENTE.....	47
6.3 DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL.....	52
6.4 DO VALOR REAL DA OPERAÇÃO.....	55
6.5 FATO GERADOR – CONCEITOS.....	61
7 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	64

7.1 DA PRESUNÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ...	64
7.2 BASE DE CÁLCULO - CONCEITOS.....	67
7.3 DA BASE DE CÁLCULO ARBITRADA	69
7.4 ALÍQUOTA – CONCEITOS	74
7.5 A RESTITUIÇÃO IMEDIATA E PREFERENCIAL	77
7.6 EXEMPLO PRÁTICO	79
CONCLUSÃO	84
BIBLIOGRAFIA	87

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01 – Comparativo entre Regime Normal e Regime de Substituição Tributária.....	76
QUADRO 02 – Planilha de movimentação de entradas no período de 02 a 30/06/2004.....	80
QUADRO 03 – Demonstrativo do ICMS recolhido por Substituição Tributária. ...	81
QUADRO 04 – Demonstrativo referente à base do ICMS recolhido por Substituição tributária.	82
QUADRO 05 – Resumo de Vendas com demonstração do valor recolhido a maior.	83

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

CPMF – Cobrança Permanente sobre Movimentação Financeira

PIS – Programa de Integração Social

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CF – Constituição Federal

STF – Superior Tribunal Federal

ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade

LC – Lei Complementar

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

RICMS – Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

EC – Emenda Constitucional

CTN – Código Tributário Nacional

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

RJ-IOB – Revista Jurídica – Informações Objetivas Brasileiras.

AGREE – Agravo Regimental em Recurso Extraordinário

ANP – Agencia Nacional de Petróleo.

INTRODUÇÃO

Em uma economia competitiva, aumenta cada vez mais a importância de instrumentos de tomada de decisões gerenciais que possibilitem ações rápidas e eficientes para que a empresa possa manter sua participação no mercado, principalmente dentro do contexto da globalização. Neste sentido, a Controladoria deve adequar-se a estas necessidades para contribuir na busca dos objetivos da organização. No mundo, estão emergindo diversas ferramentas e processos padronizados que, implantados, auxiliam sobremaneira a gestão empresarial. A atual competição dos negócios e as constantes mudanças nos diversos ambientes das empresas exigem a maximização do desempenho e do controle gerencial. Assim, a Controladoria exerce papel preponderante na empresa apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, através da manutenção de um sistema de informações que permita integrar várias funções e especialidades. Neste contexto no processo da atividade da controladoria e certo que se faz um estudo com relação à carga tributária do ICMS, tributo este que incide sobre circulação de mercadorias, é um imposto que tem como fim a tributação da circulação de coisas ou bens móveis, caracterizados como "mercadoria", sendo a circulação uma operação jurídica de transferência de propriedade, e mercadoria objeto de valor econômico suscetível da prática de mercancia. É um imposto não cumulativo, já que se compensa o que for devido em cada operação relativa à circulação, com o montante do ICMS cobrado nas operações relativas a circulações anteriores, pelo mesmo ou outro Estado.

A substituição tributária em sua forma progressiva envolve a problemática jurídica causada pela atribuição a terceira pessoa da responsabilidade tributária por substituição de fato gerador que só presumivelmente irá ocorrer.

Diante da diversidade de operações de produção e circulação, é impossível o controle de cada ocorrência dos fatos geradores. A máquina administrativa necessária para apurar o nascimento de cada obrigação tributária iria exceder a razoabilidade.

Então, diante de características bem peculiares do mercado, tais como reduzido número de produtores e distribuidores (mercado oligopolizado) e elevado número de varejistas, só um regime como o da substituição tributária apresenta condições de promover a arrecadação de tributos nos montantes cabíveis, posto que alarga a base de incidência das operações tributáveis.

A matéria em questão há muito desperta uma verdadeira celeuma entre fiscos e contribuintes. Não é sem motivos que isto acontece, já que antecipando o pagamento de determinado tributo cujo fato gerador só presumivelmente irá acontecer, o regime de substituição tributária causa dúvidas quanto à legalidade, à não-cumulatividade e à operacionalização dos lançamentos fiscais, em especial no campo de incidência do ICMS.

Chega-se, então, ao cerne do problema: a atribuição à terceira pessoa da obrigação de cumprir o crédito tributário, decorrente de fato gerador efetuado por outrem, é figura jurídica extravagante? A resposta vem sendo dada continuamente, à medida que a legislação, a jurisprudência e a doutrina vão esclarecendo os elementos do instituto à luz do sistema tributário nacional.

Portanto, a maior razão deste nosso estudo é justamente trazer elementos técnicos que sirvam para a compreensão da substituição tributária, sem perder a visão crítica dos aspectos que o cercam, quer seja no contexto da constitucionalidade, da legalidade ou da doutrina.

Esta responsabilidade, considerando-se o aspecto temporal, pode acontecer tanto em relação a fatos geradores presumidos (futuros portanto), bem como a fatos anteriores e momentâneos, e representa a transferência de responsabilidade de

recolhimento do tributo para outrem e que gera um universo imenso de questões a serem abordadas.

O questionamento do tema guardava, até o advento da Emenda Constitucional nº 03/93, a mancha da inconstitucionalidade absoluta por falta de previsão no texto maior, e, ainda hoje, reserva dúvidas quanto ao modelo constitucional adotado, tendo-se como ponto de partida a alteração decorrente do Poder Constituinte Derivado.

Há que se ressaltar ainda, à guisa de problematização do tema, nos casos de substituição tributária subsequente, a antecipação do fato imponível para um instante anterior à sua ocorrência efetiva de forma presumida (inclusive no momento das aquisições de determinadas mercadorias). Presunção esta que alcança a base de cálculo do imposto e a margem de lucro arbitrada, estabelecidas em Convênios, e, exageradas às vezes, tendo em vista, que em muitos casos, representam uma época diferente da atual, onde os custos eram totalmente diferentes.

Desta forma, cria-se outro problema: a restituição do excesso tributado antecipadamente, que nem sempre ocorre de forma imediata e preferencial como pretende a norma constitucional, causando excesso de exação fiscal, que beira ao confisco.

1 OBJETIVO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

O processo de planejamento e controle das empresas desenvolveu-se numa visão de modelo de gestão. No mercado livre, o objetivo das organizações é o maior lucro possível em conjunto com seu crescimento a longo prazo e com o bem estar da coletividade. Para que a organização consiga maior lucro, torna-se necessária à aplicação de métodos eficientes, a partir de uma análise mais detalhada.

Pode-se afirmar que a contabilidade gerencial é uma consequência da evolução, tanto qualitativa como quantitativa, das varias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., que por sua vez, quando agrupados, permitem uma perspectiva mais analítica e diferenciada constituindo-se em uma ferramenta de extrema importância no auxilio das decisões gerenciais.

A acelerada evolução do ambiente econômico tem determinado, nestes últimos anos, a necessidade imperiosa de que a contabilidade gerencial avance de forma e de acordo com essa dita evolução, e é por isso que atualmente essa disciplina vem se desenvolvendo significativamente, demonstrando e apresentando novos tópicos que não tinham sido abordados anteriormente.

Uma definição bastante ampla da contabilidade gerencial é de que ela constitui no processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar os eventos econômicos as empresas e dessa forma assegurar o uso apropriado e responsável de seus recursos.

Embora a informação gerencial contábil não possa garantir o sucesso de todas as atividades organizacionais, seu mau funcionamento resultará em severas dificuldades para as empresas e daí a necessidade dessas informações serem efetivas

e terem o poder de criar valores consideráveis, fornecendo informações a tempo e precisa sobre as atividades requeridas para o sucesso da empresa. É importante destacar, ainda o papel da contabilidade gerencial como instrumento de controle.

1.1 A CONTROLADORIA NO AMBIENTE ORGANIZACIONAL

O desenvolvimento tecnológico, as influências governamentais, as condições macro-econômicas, o comportamento dos consumidores e fornecedores, bem como a cultura das pessoas que interagem com a empresa, são exemplos de fatores que influenciam permanentemente a situação empresarial, em seus aspectos físicos, financeiros, mercadológicos, patrimoniais, etc.

Esses fatores constituem oportunidades ou ameaças à sobrevivência da empresa exigindo respostas, muitas vezes não suficientes para garantir a sobrevivência da empresa. O fato exige respostas eficazes que a conduza ao alcance de seus propósitos.

Neste sentido, surge a Controladoria, como órgão administrativo e como ramo do conhecimento, ganhando destaque por entender a dinâmica dos fatos, planejar alternativas de ação e sinergizar resultados, pois é a Controladoria o órgão dentro da empresa responsável pelo processo de gestão. É a partir deste foco que se procura desenvolver este trabalho.

2 A CONTROLADORIA

2.1 CONTROLADORIA COMO RAMO DO CONHECIMENTO

A Controladoria como ciência consiste num conjunto de princípios, métodos e procedimentos originários das ciências da administração, economia, psicologia, estatística e, principalmente, da contabilidade que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

Conforme Catelli (1999:370):

A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do tudo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

A Controladoria, portanto, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para construção e manutenção de sistemas de informação e modelo de Gestão Econômica que atendam adequadamente às necessidades de informação dos gestores e, ao mesmo tempo, possam auxiliar o processo de gestão quando da tomada de decisões.

Explicar as bases de sustentação da Controladoria como ciência alicerçam-se em princípios, conceitos e metodologia de operacionalização, como por exemplo: modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão, modelo de mensuração, modelo de identificação e acumulação e modelo de informação, é necessário ter um entendimento mais amplo, pois é das teorias que antecede uma nova tecnologia.

O modelo de gestão econômica estrutura-se com base em um entendimento da missão da empresa, do conjunto de crenças e valores da organização, da estrutura organizacional, da realidade operacional e das características dos gestores empresariais. A gestão econômica objetiva a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e de eficiência operacionais.

2.2 CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO

Na condição de órgão administrativo, a Controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e continuidade da empresa, dessa forma, tem como finalidade assegurar informações adequadas ao processo de decisão e direcionar esforços para que os gestores conduzam à otimização do resultado global da organização.

Conforme Mosimann e Fisch (1999:89), o papel fundamental da Controladoria como órgão administrativo consiste em “coordenar os esforços para conseguir um resultado global cinegético, isto é, superior à soma dos resultados de cada área”.

Neste campo é responsável pelas seguintes atividades: desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica; subsídios ao processo de gestão com informações em todas as suas fases; gestão dos sistemas de informações econômicas e apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas.

Conforme Mosimann e Fisch (1999:89):

A missão da Controladoria é esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização, onde seu papel fundamental nesse sentido consiste em coordenar os esforços para um resultado global cinegético, isto é, superior a soma dos resultados de cada área.

Desta forma pode-se concluir que a gestão das atividades econômicas é conduzida sob uma perspectiva sistêmica, pois a maximização isolada não conduz necessariamente à otimização do todo. Cabe a Controladoria por ser a única área com uma visão ampla e possuidora de instrumentos adequados à promoção da otimização do todo, a responsabilidade pelo cumprimento desta missão.

Segundo Catelli (1999:373), seus objetivos são: viabilização da gestão econômica; promoção da integração das áreas de responsabilidade e promoção da eficácia organizacional. Pode-se considerar que seu objetivo maior é: “a gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados e mensurada segundo conceitos econômicos”. (GUERREIRO, CATELLI e DORNELLES apud CATELLI, 1999:373).

Para que haja o cumprimento da missão, estes objetivos deverão ser claros e viáveis. Ao atingir esse conjunto de objetivos a Controladoria estará alcançando resultados econômicos de acordo com as metas e condições definidas, decorrentes de decisões tomadas sob a visão de gestão econômica num enfoque de abordagem sistêmica.

A Controladoria torna-se uma área de responsabilidade bem definida, respondendo por atividades como: condução do processo orçamentário, avaliação de desempenhos econômicos; apoio na concepção de modelos de decisão, manutenção de sistemas de informações gerenciais; subsídios à tomada de decisões de âmbito corporativo; apuração e análise de custos e rentabilidade de eventos, produtos, atividades, área e empresa; desenvolvimento de estudos e simulações econômicas; padronização, racionalização de informações gerenciais.

A Controladoria é, por excelência, uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, são os gestores os responsáveis pela gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas. As atividades exercidas pela Controladoria: coordenação de planejamentos, controle de resultados e gerenciamento de informação são fundamentais para uma gestão eficaz.

Catelli (1999:375) afirma que, as empresas utilizam uma divisão funcional do trabalho, conforme suas características operacionais, que são definidas em função do produto e/ou serviço produzido. Uma área de responsabilidade desempenha uma ou um conjunto de funções e, quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica. No caso da Controladoria, estas funções estão ligadas a um conjunto de objetivos:

- a) Subsidiar o processo de gestão, ajudando na adequação do processo de gestão à realidade da empresa dentro do seu meio ambiente;
- b) Apoiar a avaliação de desempenho, elaborando a análise de desempenho econômico das áreas, dos gestores e da própria área;
- c) Apoiar a avaliação de resultado, elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços, monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões e, avaliando o resultado de seus serviços;
- d) Gerir os sistemas de informações (Modelo de Informação);
- e) Atender aos agentes do mercado, a empresa como um sistema aberto interage com o meio ambiente trocando os mais diferentes tipos de recursos/produtos.

Estas funções permitem identificá-la no organograma da empresa como uma área de linha, pois possui claramente características definidas em função do produto e/ou serviço produzido.

A organização é desenvolvida através do processo de departamentalização no qual diferentes especialidades são divididas em departamentos separados. O propósito de toda estrutura organizacional é facilitar o fluxo das informações e definir autoridades. O modelo de gestão da empresa inclui sua estrutura organizacional, ou seja, os diversos segmentos que perfazem o todo, os quais são denominados órgãos (departamentos). Entre os órgãos que compõem a estrutura empresarial, dependendo do modelo de gestão da empresa, está a Controladoria.

Conforme Oliveira (1998:22) nas empresas de médio e grande porte, a Controladoria normalmente apresenta quatro principais áreas: contabilidade financeira, contabilidade gerencial, custos de produção de bens ou serviços e a contabilidade fiscal ou tributária.

Nas pequenas empresas, onde o órgão Controladoria não é destacado no organograma, a função financeira pode ser uma atribuição subsidiária de outro gestor, mas nesta circunstância há uma preocupação com a gestão econômica embora o órgão denominado Controladoria não exerça esta função. O gestor que assumir esta função deverá ter conhecimentos suficientes para exercê-la, desde de que este seja possuidor de uma visão generalizada da empresa com conhecimento suficiente de conceitos econômico financeiros.

O que se pode observar nos organogramas apresentados, é a necessidade de reagrupar de forma funcional, as diversas tarefas de Controladoria. Observa-se que os agrupamentos são distribuídos de acordo como as atividades afins para facilitar a administração por parte do gestor da Unidade.

Segundo Catelli (1999:117), “quando existe o órgão Controladoria na estrutura organizacional da empresa, a ele devem estar atrelados as seguintes funções: orçamentos, custo, contabilidade financeira, lucros cessantes e política fiscal”.

2.3 ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA NA GESTÃO EMPRESARIAL

Modelo de Gestão

Existe sempre nas empresas um modelo de gestão, embora nem sempre definido formalmente.

O conceito de modelo de gestão segundo Nakagawa (1995:42) é a representação abstrata e simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais.

Conforme Mosimann e Fisch (1999:29):

Entende-se assim, modelo de gestão, como sendo a representação abstrata, por meio de ideais, valores e crenças, expressas ou não por meio de normas e regras que orientam o processo administrativo da empresa.

Segundo Catelli (1999:57) modelo de gestão é:

O conjunto de crenças e valores sobre a maneira de como administrar a empresa. O modelo de gestão é fortemente influenciado pelas crenças e valores dos principais executivos da empresa, principalmente de seus proprietários e da alta administração.

O modelo de gestão de uma empresa se subdivide em três tipos: gestão operacional, gestão financeira e gestão econômica. (MOSIMANN e FISCH, 1999:29).

A **gestão operacional** está disseminada por todas as áreas de atividades da empresa onde seu objetivo principal é a execução dos trabalhos. A gestão financeira procura resolver problemas de liquidez e caixa da empresa de forma a permitir a tomada de decisões voltadas para a programação financeira. O objetivo desta gestão é empregar o dinheiro da melhor forma para atingir o objetivo da empresa.

A **gestão econômica** é o conjunto de decisões e ações orientado por resultados mensurados segundo conceitos econômicos. Esta gestão consolida a gestão financeira e a operacional, isto porque, todas as atividades de uma organização buscam resultados econômicos e a sua conseqüente eficácia.

Dessa forma a gestão econômica preocupa-se com o resultado econômico de todas as áreas da empresa.

De acordo com Catelli (1999:128):

O modelo de gestão econômica é um modelo para gerenciamento de organizações por resultados econômicos. Foi desenvolvida com base em levantamentos e estudos das necessidades da gestão visando atender os modelos de decisões utilizados pelos gestores na tomada de decisões e conseqüente geração de lucro.

Se as atividades empresariais não forem capazes de gerar um resultado suficiente para assegurar a reposição do capital investido na empresa, elas estariam consumindo seu próprio potencial de geração de benefício. Sem dúvida, a manutenção dessa situação ao longo do tempo acabaria por afetar a continuidade da organização.

O sistema de gestão econômica considera a premissa de o valor do patrimônio líquido ter que expressar o efetivo valor da empresa. A informação do resultado gerado pelas transações, eventos e atividades permite a identificação da formação do lucro, ou seja, quais as atividades que contribuem mais ou menos para a formação do resultado global da empresa.

Destacam-se as interações entre o modelo de gestão, o processo de gestão e os sistemas de informação da empresa como elementos que desempenham papel fundamental para assegurar a eficácia dos gestores e, conseqüentemente, da empresa. Compete a Controladoria lidar com os aspectos da gestão econômica, atuando em todas as fases do processo de gestão. É através deste processo que a ela revela uma de suas maiores contribuições na busca da missão da empresa, quando na condução do processo de planejamento a ser desenvolvido, e na geração de informações.

3 GESTÃO TRIBUTÁRIA

Neste contexto a Gestão tributária é tão importante quanto ao Planejamento Estratégico e Financeiro, parte do princípio de que todos os contribuintes têm o direito de ordenar tributariamente seu negócio visando reduzir custos. Os resultados apurados através da Gestão Tributária demonstram que as empresas teriam sobras em seus caixas, que seriam revertidos em favor da melhoria do produto e maior competitividade nos negócios. A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme às empresas e ainda, causando a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco.

Primeiro em função dos cerca de 59 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições. A partir de outubro de 2001 duas novas contribuições passaram a ser cobrada das empresas: 10% sobre o montante do FGTS em caso de despedida sem justa causa e 0,5% sobre o total da folha de pagamento (Lei Complementar nº 111/2001).

Segundo, pela quantidade de normas que regem o sistema tributário (mais ou menos 300 normas editadas todos os anos - leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias, instruções, etc.).

Terceiro em virtude das cerca de 93 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar estar em dia com o fisco: declarações, formulários, livros, guias, etc.

E, por último, por causa da cumulatividade dos tributos: multiincidência sobre uma mesma base de cálculo e várias vezes na cadeia produtiva, chamado efeito cascata: CPMF que incide sobre o PIS/COFINS, que incide sobre o ICMS, que incide sobre o INSS, e assim por diante. Para se ter uma base do reflexo disto:

somente a CPMF representa em média 1,7% do preço final dos produtos e serviços consumidos no país. Assim, fazer um correto planejamento tributário empresarial é uma necessidade de sobrevivência no mercado. O custo tributário é o principal item na composição do preço final de qualquer produto ou serviço. Ele representa, em média, 33% do faturamento bruto; 47% do total de custos e despesas; e, 52% do lucro.

4 ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

O sistema Constitucional Tributário Brasileiro (artigos 145 a 156 da Constituição Federal de 1988), está dividido em cinco partes: Princípios Gerais; Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar; Os impostos da União; Os impostos dos Estados, Municípios e Distrito Federal; Os impostos Municipais.

4.1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS À ESPÉCIE

O ponto de partida do intérprete constitucional há que ser sempre os princípios constitucionais conforme nos ensina Barroso, (1998:141) eis que "são o conjunto de normas que espelham a ideologia da constituição, seus postulados básicos e seus fins."

Genericamente, segundo Silva, (1999:104) os princípios constitucionais comportam duas grandes divisões: os expressos e os implícitos, sendo os primeiros aqueles positivados em letra de forma, enquanto que os implícitos estão nas entrelinhas e não positivados, são corolário lógico do que está expresso.

Acerca da distinção existente entre norma e princípio, a dogmática moderna tem avalizado o entendimento de que as normas jurídicas, em geral, e as normas constitucionais, em particular, podem ser enquadradas em duas categorias diversas: as normas-princípio e as normas-disposição¹.

¹ MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional, Tomo II, 3ª ed., Coimbra: Editora Coimbra, 1991, p.198

No entender de Greco,² o § 7º do art. 150 do texto constitucional, que lhe dá a validade necessária pode ser segmentado em três grandes cláusulas³:

- a) uma cláusula de vinculação a um fato gerador que deve ocorrer posteriormente ao momento a que está atrelado o recolhimento;⁴
- b) uma cláusula de atribuição, a sujeito passivo, de responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição;
- c) uma cláusula de restituição do excesso.

O ICMS é o imposto que encontra na Constituição de 1988 o maior número de disposições regulando aspectos de sua instituição segundo Greco e Zonari, (1997:162) que elencam mais de vinte e cinco regras constitucionais aplicáveis ao tributo.

Destes princípios destacamos:

a) Princípio da legalidade – enunciado nos artigos 5º, II e 150, I da Constituição Federal constitui fundamento maior do estado de direito por meio do qual é assegurada aos administrados a proteção de direitos e garantias fundamentais. Mizabel Derzi, a propósito, em atualização à clássica obra de Baleeiro (1997:520), ensina que os artigos 5º, II e 150, I da Constituição vigente, referem-se à legalidade “tanto do ponto de vista formal – ato próprio, emanado do Poder Legislativo – como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipóteses material, espacial e temporal, consequências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributário. Também chamado de princípio da tipicidade”.

² - GRECO, Marco Aurélio. *Op.Cit.* p.15

³ - FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 283.: Os juristas alemães usam a palavra eficácia, a saber *Wirkung e wirksamkeit*. É comum o uso da palavra, como nas expressões “ requisitos da eficácia” (*Wirksamkeitseerfordniss*), “ eficácia construtiva” (*Entstehungswirkung, Konstitutive Wirkung*), e o conceito foi inclusive amplamente empregado entre os modernos tributaristas, como Blumeensatein”

⁴ *Idem. Ibidem*. O autor complementa ainda: “Não falamos em pagamento, pois esta fê figura típica de extinção de obrigação e, no caso da antecipação, não chega a nascer à obrigação tributária; daí preferimos tratar a hipótese como sendo de recolhimento e não de pagamento.”

b) Princípio da Seletividade – corresponde a uma característica do imposto pela qual a carga tributária respectiva é distribuída diversamente conforme o produto ou serviço e está indiretamente ligada à substituição eis que os produtos e serviços sujeitar-se-ão às alíquotas que tal princípio, uma vez adotado (é facultativo), venha a determinar (art. 155, § 2º, III).

c) Princípio da Não-Cumulatividade – Este princípio (art. 155, § 2º, I) leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e visa distribuir equanimemente a carga tributária de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto. Esta fração é identificada pelo mecanismo de dedução, cabendo sublinhar que a existência de cumulação deve ser vista não apenas numa etapa, mas sim à luz das etapas interiores e subseqüentes que estiveram ou estarão sujeitas ao imposto. A própria noção de não-cumulatividade, segundo Greco e Zonari, (1197:162) tal como prevista na Constituição de 1988, "ao fazer menção a operações e prestações 'anteriores' sugere a existência de uma pluralidade de incidências o que é forte argumento que pode ser levantado para questionar mecanismos de 'substituição' e 'diferimento' que impliquem tornar o ICMS monofásico."

d) Princípio da Segurança Jurídica – Direito fundamental descrito no art. 5º, caput e está ligado à certeza do direito – delimitação das esferas jurídicas dos cidadãos entre si e perante o Estado – abrangendo, ainda a idéia de previsibilidade da ação estatal, afastando, então surpresas que repugnam ao nosso sistema jurídico. Para José Eduardo Soares de Melo, a substituição tributária deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva.⁵

e) Princípio do Não-Confisco – Estabelecido no art. 150, IV do texto constitucional se revela numa proibição de absorção de parte (considerável) ou de

⁵ - MELO, José Eduardo Soares de. *Op. Cit.*, p. 179.

um todo do valor de propriedade do contribuinte. Assentado no princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), é amplo e absoluto, não sendo comparável, resguardando o direito de propriedade, em sentido lato, mas não significando igualdade.

f) Princípio da Igualdade – Também chamada de isonomia, inserido no artigo 5º do texto constitucional e encontrado em outros dispositivos, também assentado na capacidade econômica do contribuinte, pressupõe a comparabilidade, mandando tratar igualmente os seres de idêntica capacidade contributiva, encaixando-se à perfeição no conceito de igualdade formal. Impõe que, comparativamente, a lei faça justiça tributária, criando deveres tributários iguais para todos, mais quantificação do dever tributário. Também chamado de princípio da tipicidade.

g) Princípio da Capacidade Contributiva – Descrito no art. 145, § 1º da CF/88, fundado na justiça, igualdade e equidade, conforme professa Conti, (1996:29) e está assentado no princípio de que cada contribuinte é tributado de acordo com a sua capacidade econômica, ou seja, segundo a sua capacidade de realizar a contribuição. Desta forma, quanto maior a sua capacidade, maior o ônus tributário a ser suportado e, na medida do possível, deve respeitar a progressividade.

Há outros inúmeros princípios que poderiam ser considerados, mas que o são, de uma maneira ou de outra, expostas no decorrer do nosso trabalho, sendo importante à observação de que tais princípios da "*lex superior*" ⁶ são vinculantes ao legislador, razão pela qual podemos associá-los, uns aos outros, mas, principalmente, às normas ditas inferiores, sob pena de nos depararmos com leis inconstitucionais, ora quanto à forma, ora quanto à matéria.

Segundo Cretella Júnior⁷ "Lei Inconstitucional é a que contraria, no todo, ou em parte, a Constituição vigente", cabendo ao Senado Federal suspender-lhe a execução, mas antes de tudo, cabendo ao STF o processamento e o julgamento de

⁶ - CAPPELLETTI, Mauro. **O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado**. 2ª ed. (Trad. Aroldo Plínio Gonçalves). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1992, p.10

⁷ - JUNIOR, J. Cretella. **Elementos de Direito Constitucional**, 2ª ed. São Paulo **Revista dos Tribunais**, p. 93.

uma ação direta de inconstitucionalidade. O que nos preocupa com o controle de constitucionalidade de tais normas e provar os argumentos de sua ineficácia.

Para Coêlho (1999:39) os princípios abrangentes "alguma validade haverão de ter sob pena de faltar efetividade à Lei Maior" anotando importante lição que reproduzimos pela sua essência:

- a) os destinatários são os legisladores das três ordens de governo. Nesse sentido os princípios atuam informando a discricção do legislador;
- b) depois disso os princípios atuam para, condicionando o legislador, adequar a tributação obstando incidências excessivas (princípio da razoabilidade) ou baseados em presunções e ficções (não-confisco), preservando o mínimo vital e obrigando, nas minúcias, o sistema de impostos a respeitar as pessoas (deduções necessárias no imposto de renda, créditos fiscais legítimos no ICMS e assim por diante). Servem ainda para graduar a progressividade em nome da justiça e da igualdade.

Em síntese, do exposto até aqui acerca de tais princípios o ensinamento a ser tirado é a obrigatoriedade de sua aplicação, devendo o legislador acatá-los quando da elaboração de normas.

4.2 A FUNÇÃO CONSTITUCIONAL DA LEI COMPLEMENTAR

Segundo Brito, (1997:95):

... a Constituição não permite que a definição do sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS, em qualquer das suas modalidades (sujeito passivo direto: o contribuinte; ou o sujeito passivo indireto: o responsável), seja feita por norma estranha à de Lei Complementar que é o único documento jurídico integrativo da Constituição, a qual determina, por isso, que a norma seja emitida por quorum qualificado de colegiado legislativo (cf. art. 69 da Constituição) e norma de sua competência privativa.

Para tal afirmação, o autor parte da análise do § 1º do art. 68 do texto constitucional, *in verbis*:

Art. 68

§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre.

O autor sustenta que convênios, protocolos, decretos, ou mesmo leis ordinárias, delegadas ou medidas provisórias não podem veicular regras sobre sujeição passiva do ICMS. Nestes termos, os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 87/96 não encontram fundamento de validade nas alíneas "a" e "b"

Nestes sentido inclusive a Ação Direta de Inconstitucionalidade ADIN 789/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello, julgada em 26.05.94 no Tribunal Pleno do STF, publicada no Diário da Justiça de 19.12.94 pp 35180, com votação unânime:

"Só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita."⁸

Para Borges,⁹ as leis complementares fundamentam a validade de outros atos normativos (leis ordinárias, decretos, legislativos, convênios); ou não fundamentam outros atos atuando diretamente.

Ao se falar em âmbito de validade das leis lembramos Hans Kelsen (teorizado no Brasil por Pontes de Miranda, Miguel Reale, Lourival Vilanova, José Souto Maior Borges dentre outros),¹⁰ ao nos referirmos à validade sob o ponto de vista material, pessoal, temporal, formal e espacial:¹¹

a) material: seu conteúdo diz respeito à norma que o encerra. A lei é continente, a norma é conteúdo, que é precisa, limitada;

⁸ - Home Page de Aldemário de Araújo [on line], Brasília, 1999. Disponível: <http://www.aldeiro.adv.br/leicomp.htm> [capturado em 17.08.2004]

⁹ - BORGES, José Souto Maior: Lei Complementar Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais/ EDUC, 1975

¹⁰ - COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Op. Cit.* Pp 56 e Seg

¹¹ - Para Hans Kelsen, *Op. Cit.*, a avaliação de eficácia da norma não está no fato de ser justa ou injusta, mas sim no fato de ser válida ou não, daí a corrente fixação de âmbito de validade.

b) pessoal: destinatário da norma, a classe de pessoas destinadas com exclusão das demais;

c) temporal: liga-se ao tempo de aplicação da lei, daí a questão do Direito intertemporal;

d) espacial: espaço político onde a lei tem vigência e eficácia, onde produz efeitos, daí as noções de temporariedade e extraterritorialidade das leis;

e) formal: diz respeito à forma de sua elaboração e ao seu conteúdo.

A lei complementar, segundo ainda Sacha Calmon, é utilizada em matéria tributária para fins de complementação e atuação constitucional servindo para:

a) complementar dispositivos constitucionais de eficácia limitada, na terminologia de Silva (1990);

b) conter dispositivos constitucionais de eficácia contida (ou contível);

c) fazer ativar determinações consideradas importantes e de interesse de toda nação, por isso requisita *quorum* qualificado.

A lei complementar é, por excelência, instrumento constitucional utilizado para integrar e faz utilizado para integrar e fazer atuar a própria constituição. Diferencia-se da lei ordinária por esta última tratar de matéria de interesse ordinário da União, cuja ordem jurídica é parcial, tanto quanto aos Estados-Membros e Municípios.

Diz ainda o autor:

... a lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada. Se porventura cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência. Se penetrar, noutro giro, competência estadual ou municipal provocará inconstitucionalidade, por invasão de competência. ...

Por ora, aprofundando a teoria dos âmbitos de validade, basta dizer que as leis são como fios por onde correm as energias normativas, isto é, as normas. No caso da lei complementar, há requisitos de forma quanto à sua edição e requisitos de fundo quanto ao seu conteúdo, isto é, quanto ao que pode conter em termos normativos. Os conteúdos são predeterminados na Constituição. Tais requisitos formam a técnica de reconhecimento das leis complementares tributárias no sistema jurídico brasileiro.

As leis complementares têm objetos materiais definidos no art. 146 do texto constitucional: (a) editar normas gerais; (b) dirimir conflitos de competência; (c) regular as limitações ao poder de tributar; e (d) fazer atuar ditames constitucionais.

Como já comentado, as leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida, ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena).

Para Coêlho a "Lei Complementar jamais pode delegar matéria que lhe pertine". A utilização de lei complementar não é decidida pelo Poder Legislativo. Ao contrário, sua utilização é predeterminada constitucionalmente. As matérias sob reserva de lei complementar são expressamente definidas pelo constituinte (âmbito de validade material), daí porque inferirmos que a substituição tributária deve levar em consideração o disposto no artigo 146, III ¹² e artigo 155, § 2º, XII, "b" ¹³ da Constituição Federal., observando-se a superveniência, não só da já comentada Emenda 3/93, como da Lei Complementar nº 87/96, que entendemos conter vícios justamente quanto à sua validade eficácia formal, podendo vigor, mas não tendo validade. Uma lei complementar pode compor matéria adstrita à lei ordinária, perdendo apenas o *status*, mas o contrário não é verdadeiro, pois estaríamos diante de invasão de competência de matéria disposta de forma expressa no texto constitucional (âmbito de validade material).

¹² - Donde destacamos para o nosso desiderato: definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes

¹³ - Trata especificamente da substituição tributária.

Tal afirmação é decorrente dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar estarem delegando competência para legislação estadual, obrigação sua (*numerus clausus*) previamente estabelecida no texto constitucional para definição de sujeição passiva. Ao dispor de matéria reservada à lei complementar as legislações estaduais estariam invadindo competência que não lhes pertence, vigendo no tempo, no espaço, mas pecando sob o ponto de vista formal. Daí porque se poder afirmar que a Lei Complementar nº 87/96 peca por omissão ao delegar tais competências. Alie-se a isto o fato de termos margens de lucro definidas por intermédio de convênios e protocolos sem a devida ratificação dos legislativos estaduais.

A alegação de falta de fundamento de validade dos artigos 5º e 6º da citada Lei Complementar não condiz com o disposto nas alíneas "a" e "b" do Inciso XII do artigo 155 da Constituição Federal, que reclama, textualmente, a existência de uma lei complementar para tal definição. Trata-se de norma cogente, impositiva e que não admite delegação para legislação estadual.

Entendemos ser defeso tal transferência de atribuição para qualquer outra norma que, assim, flexibiliza uma constituição sabidamente rígida por não obedecer ao processo legislativo específico, pois é a lei estadual que acaba por veicular a substituição em decorrência desta malfadada autorização.

Neste diapasão, exatamente porque a constituição não permite essa veiculação, senão por intermédio de lei complementar, é que se pode afirmar que, naquilo em que for com ela compatível, há de prevalecer, nessa matéria, o Decreto-lei 406, de 31.12.68, que nas circunstâncias em que for emitido, tem a materialidade reclamada por uma lei complementar, prevalecendo sobre a 87/96.

A não revogação expressa do Decreto-lei 406/68 pela LC 87/96 não é acidental, pois esta não regula aspectos integrais da matéria, não dispondo de aspectos específicos da substituição tributária.

Portanto, são ineficazes as regras sobre sujeito passivo da obrigação tributária no ICMS contidas na referida LC, inclusive as de substituição, estabelecidas nos seus artigos 5º e 6º e alcançando o disposto artigo 8º (base de

cálculo e margem de lucro definidas em convênios e protocolos), eis que se encontram em desacordo com a determinação constitucional.

Antes, a doutrina já se tinha pacificado, quando, em relação ao Convênio nº 66/88 e em relação toda a legislação inferior, entendeu que essa matéria é da atribuição exclusiva da lei complementar.¹⁴

Para reforçar este entendimento o STJ concluiu da seguinte forma:

A competência arbitrada aos Estados e ao Distrito Federal, para, na ausência da lei complementar necessária à instituição do ICMS, celebrarem convênio para regular provisoriamente o mencionado imposto, restringe-se às lacunas existentes e às matérias legais não recepcionadas pela Constituição vigente (art. 34, § 5º ADCT).¹⁵

Por fim, definir contribuinte é indicar qual a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, por estar, essa pessoa, vinculada diretamente coma situação que constitua o respectivo fato gerador.

Ao contrário disto, a Lei Complementar nº 87/96 adota um conceito no art. 4º, bastante genérico e remete, nos arts. 5º e 6º a definição para "lei" de qualquer espécie e para "lei estadual". Essa delegação fere a rigidez constitucional.

Existem diversos tipos de impostos. No que concerne ao imposto sobre as vendas, três modalidades básicas são admitidas:

O Imposto multifásico cumulativo incide em cada uma das etapas do processo de circulação de mercadorias, desde sua origem até o consumidor final. Em cada uma das etapas há incidência do imposto, sendo pago independentemente do imposto que será pago nas etapas que se seguem, de modo que o ônus tributário vai se acumulando.

O Imposto Monofásico é cobrado apenas uma vez e poderá ser exigido do produtor, atacadista ou de qualquer outro integrante do ciclo operacional.

¹⁴ - Neste sentido Miguel Reale in Temas de Direito Positivo, Revista dos Tribunais, p. 233.

¹⁵ - Recurso Especial nº 40.539-4 – SP. Relator Min, César Asfor Rocha, Sessão de 18.04.1994

Por último o Imposto de valor acrescentado que é cobrado em cada uma das etapas das operações de circulação de mercadorias e serviços, sobre o valor que é acrescentado em cada uma delas, desde o produtor até o consumidor final. De acordo com a Constituição Federal de 1988, dois impostos estão aqui enquadrados: o ICMS e o IPI.

A atual Carta Magna, garante ao atual ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços), artigo 155, parágrafo 2º, I, e IPI (Imposto sobre produtos Industrializados), artigo 153, parágrafo 3º, II, o princípio da não cumulatividade, que autoriza ao contribuinte, toda vez que adquirir mercadoria ou serviço com incidência do imposto, um crédito fiscal no valor do imposto pago para ser compensado com o imposto que esse contribuinte cobrar, incluído no preço, quando da venda da mercadoria ou serviço adquirido.

É “um crédito misto (quase financeiro), abarcando o crédito do ativo imobilizado, dos bens de uso e consumo e de todos os insumos diretos e indiretos utilizados na produção e circulação de mercadorias e serviços”, segundo entendimento do professor Coêlho (1999).

A não-cumulatividade do ICMS está prevista no artigo 155, II, § 2º, da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituírem impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O princípio da não-cumulatividade nasce de acontecimentos ou fatos previamente fixados pela Lei maior, em forma de garantia ao contribuinte, não havendo nada no plano legal ou infralegal que o possa descaracterizar. Assim deve ser entendida a não cumulatividade do ICMS de acordo com os critérios previstos na Constituição Federal, não dando margem para outras leis ou atos administrativos tratarem livremente da compensação do imposto.

É vedada a “cumulatividade” do ICMS e essa vedação se caracteriza num princípio que garante ao contribuinte de fato e de direito uma carga tributária menos onerosa, uma vez que nas diversas fases do processo de circulação de mercadorias, o imposto somente incide sobre o valor que é acrescido e não sobre o valor total de cada operação, ou seja, em cascata.

A não cumulatividade é obtida através da técnica do aproveitamento do imposto pago na etapa anterior, incluído no preço, quando da aquisição das mercadorias, bens ou serviços, para ser compensado com o imposto cobrado na ulterior, também incluído no preço quando da vendas das mercadorias bens ou serviços adquiridos ou produzidos. A compensação entre o imposto pago e o imposto cobrado garante o referido princípio.

Para a compensação é assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (art. 24 da Lei n. 11.580/96).

§ 1º do artigo acima referenciado condiciona o direito ao crédito, para compensação com débito do imposto à idoneidade da documentação e à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Limita o direito de utilização depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento (§ 2º).

O parágrafo § 3º, condiciona o aproveitamento do crédito do ICMS à comprovação da efetividade da operação ou prestação.

A legislação ordinária do ICMS do Estado do Paraná determina que o ICMS incide sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”, conforme artigo 2º do Regulamento do ICMS e art. 2º da Lei n. 11.580/96.

O § 1º, letra “c”, das normas mencionadas reza que o imposto incide também “sobre a entrada, no território paranaense, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário adquirente aqui localizado, decorrente de operações interestaduais, cabendo o imposto a este Estado”.

Nas operações com petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização não há incidência do imposto em operações interestaduais, nos termos do inciso III, do art. 4º, do RICMS que tem como correspondente o artigo de mesmo número da Lei n. 11.580/96.

Porém, ocorre o fato gerador do imposto quando da saída do contribuinte mesmo que para outro estabelecimento do mesmo titular e também por ocasião da entrada no Paraná, quando oriundos de outra unidade da federação quando não destinados à industrialização ou comercialização.

No exercício das atividades que lhe são inerentes o fisco tem procurado encontrar fórmulas que possam assegurar uma arrecadação eficiente de modo a facilitar a fiscalização no cumprimento pelos contribuintes das obrigações tributárias. Dentro dessa idéia encontra-se regulada a figura através da qual exige-se o tributo em determinada etapa do processo econômico, mesmo que a ocorrência do fato gerador venha a ocorrer posteriormente.

5 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Para Greco (1999:68) é figura ligada à identificação de um certo tipo de sujeito passivo indireto, no âmbito da obrigação tributária. Vale dizer, alguém que o legislador qualifica para o fim de atribuir a responsabilidade tributária, no lugar do contribuinte. Alguém que não está direta e imediatamente vinculado ao fato gerador, mas se encontra de algum modo vinculado ao contribuinte. Em suma, a figura jurídica denominada de 'substituição tributária' que a Teoria do Direito Tributário conhece consiste na atribuição a alguém de responsabilidade por dívida alheia.

As características de não-cumulativo e plurifásico do ICMS poderiam ser consideradas como elemento contra a substituição tributária. No caso de vedação dos mecanismos que poderia eliminar a incidência sucessiva seria o imposto transformado em monofásico. A Constituição veda a cumulação não significando ser indispensável à característica plurifásica.

Greco (1999:69-70) entende que:

A não-cumulatividade é técnica que protege o contribuinte contra incidências em cascata, superpostas; mas não é garantia que obriga o legislador a instituir várias incidências. Se o legislador optar por uma incidência única (no início, meio ou fim do ciclo), o imposto, por definição, não será cumulativo e a garantia constitucional não estará sendo violada.

E a este propósito acrescenta outras considerações:

1- Esta incidência única deverá atender aos requisitos que forem constitucionalmente exigidos para que as demais operações sejam desoneradas.

2- A antecipação/substituição não torna o ICMS um imposto monofásico, pois embora a exigência do imposto se dê num determinado momento, ela engloba valores de imposto que dizem respeito à operação própria do substituto e às operações subseqüentes com aquela mercadoria. Vale dizer, a cobrança se dá ao ensejo de uma determinada etapa mas refere-se a mais de uma incidência de ICMS. Portanto, o caráter plurifásico não é alterado pela antecipação/substituição aqui examinada.

6 LEGISLAÇÃO APLICADA AO ICMS

A base de cálculo para fins de Substituição Tributária (art. 11 da Lei n. 11.580/96), será obtida da seguinte forma:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes (o imposto a ser pago por substituição tributária corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto), pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

A margem prevista na letra “c” será estabelecida com base em: 1) levantamentos, mesmo que por amostragem, dos preços usualmente praticados pelo substituído final no mercado; 2) informações e outros elementos, obtidos junto a entidades representativas dos respectivos setores; e 3) adoção da média ponderada dos preços coletados.

Havendo preço final a consumidor (único ou máximo) fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço. Na inexistência deste preço final deverá ser aquele estabelecido em acordo, protocolo ou convênio.

As alíquotas internas (art. 14 da Lei n.11.580/96) são de 26% (vinte e seis por cento) para gasolina e álcool anidro para fins combustíveis. Nas operações interestaduais (art. art. 15 da Lei n. 11.580/96) a alíquota é 12% em operações

destinadas a contribuintes estabelecidos nos Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo.

A condição de Contribuinte do imposto é dada a qualquer pessoa, física ou jurídica que com habitualidade realize com intuito comercial operações de circulação de mercadoria e também a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial adquira petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, ou energia elétrica, oriundos de outra unidade federada, quando não destinados à industrialização ou à comercialização.

À adoção do regime de Substituição Tributária, em relação às operações interestaduais, depende de acordo celebrado, pelas unidades federadas interessadas.

A responsabilidade é atribuída ao contribuinte de outra unidade da federação que realizar operação destinada ao Estado do Paraná com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes realizadas neste Estado. A inobservância será causa determinante:

- a) de suspensão da aplicação do regime de substituição tributária;
- b) em relação a contribuinte substituto a suspensão do regime de substituição tributária ou o pagamento do imposto por ocasião da saída da mercadoria pelo remetente, cujo comprovante acompanhará o transporte.
- c) da atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto ao destinatário da mercadoria, em substituição ao remetente, quando este não for, ou deixar de ser, eleito substituto tributário.

A regra constitucional da não cumulatividade vem contida no artigo 23, do RICMS que corresponde ao mesmo artigo da Lei 11580/96 assim redigido:

O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada.

A propósito da não-cumulatividade, sob a ótica do diferimento, Martins (1996) entende pela análise que o mesmo deve ser examinado a partir da última operação:

O princípio da não-cumulatividade para os dois tributos a que se aplica, visa, portanto e exclusivamente, à tributação final do produto (industrial ou em circulação) entregue ao consumo derradeiro, nos termos que a lei complementar determina, evitando seja, pelo acúmulo da carga tributária incidente nas operações anteriores, suspenda a alíquota real que recai sobre a última base de cálculo, a partir de uma alíquota nominal.

De nossa parte chegamos a um conceito ainda pouco explorado pelos doutrinadores pátrios, que, s.m.j., aproxima as eventuais divergências acerca do tema, muito embora não encerrem o questionamento, pois os autores, dada a observação exclusivista sob a ótica constitucional, não contemplam uma análise mais detida da Lei Complementar nº 87/96, a partir da qual, concebemos três espécies distintas de substituição, que levam em consideração o momento a que se refere à retenção vista sob o prisma do fato gerador e que estão plasmados no parágrafo 1º do artigo 6º da referida lei, *verbis*:

Art. 6º - “Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário”.

§ 1º - a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam **antecedentes, concomitantes ou subseqüentes**, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º - A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado. (grifos nossos)

Entendemos, como Souza (2004),¹⁶ que apesar de haver ressalvas de ordem conceitual, constitucional e legal, quanto ao instituto, os mecanismos criados pela

¹⁶ - SOUZA, Hamilton Dias de O ICMS na Lei Complementar nº 87/86. Repertório IOB de Jurisprudência 1/10590,

Lei Complementar nº 87/96 representam um avanço considerável, estabelecendo regime compatível com aquele previsto nos artigos 146 e 150, § 7º da Constituição Federal.

Argumento que merece ser considerado para efeitos de entendimento do diferimento, que encerra nosso entendimento quanto ao tema, e que reflete nossa crítica aos autores citados até aqui, nos espelhando no posicionamento menos radical descrito por Vittorio Cassone (1998),¹⁷ de que o instituto merece ser aperfeiçoado, a começar pela visão do próprio autor, que como os demais, não avaliou em sua obra, o real alcance das expressões grifadas anteriormente. Entendemos que ao valer-se da expressão "antecedente" o legislador complementar, tendo por parâmetro o momento de ocorrência do fato gerador, e, principalmente, respeitando o texto constitucional estabeleceu a hipótese de recolhimento de etapas anteriores, regredindo a fatos passados e, inexoravelmente (em nossa concepção), estabelecendo a responsabilidade a terceiros do recolhimento do tributo devido por outrem, com a característica (nisto entendemos o instituto do diferimento *sui generis*) de recolhimento cumulativo da parcela do seu imposto, respeitando, como já vimos, o princípio da não-cumulatividade, pois que o mesmo se dá ao final do ciclo econômico.

Desta forma, pode-se afirmar que talvez o diferimento não se confunda com a substituição regressiva (o que não é nosso entendimento, pois não vemos prejuízo em tal interpretação), mas com toda certeza, não concordamos com o entendimento de que o instituto se confunda com uma espécie de isenção ou não-incidência, uma vez que, considerando-se a repercussão tributária e a característica de valor agregado do ICMS, o tributo será exigido em dado momento definido em lei estadual. No mínimo, como já dissemos anteriormente, o diferimento é instituto peculiar.

Ao se referir à escassez de comentários acerca dos vocábulos, antecedente, concomitante e subsequente, fazemos restrição aos comentaristas que se limitaram

¹⁷ - CASSONE, Vittorio. ICMS – Lei Complementar nº 87/96 São Paulo: IOB, 1998, p.42

ao imbróglio anterior envolvendo a substituição "para trás" (que representa postergação) e à substituição "para a frente" (que representa antecipação), esquecendo-se que na substituição, o substituto, antes de tudo, substitui alguém na tarefa de recolher o tributo e que isto não se aplica apenas às mercadorias no tocante ao ICMS, uma vez que há histórico de diferimento (*sic*) no regulamento do ICMS paranaense (art. 88) para algumas situações envolvendo o serviço de transporte e que se faz menção, em outro dispositivo, a um terceiro tipo de substituição, dita concomitante, aplicado aos serviços de transporte intermunicipal e interestadual iniciados no Paraná (que encontra paradigma em outras Unidades da Federação) quando contratados por contribuinte paranaense junto a autônomos e transportadores não inscritos.

Neste caso, contratado um transportador, nas condições acima, por contribuinte paranaense (a legislação estadual exclui o produtor rural e a microempresa), far-se-á a retenção do ICMS devido pelo serviço, sendo legítimo o desconto do imposto do prestador, nos mesmos moldes do imposto de renda ou da contribuição previdenciária. Tal retenção se dá, no momento do início da prestação, daí chamar-se concomitante, estabelecendo a lei momento de recolhimento conforme as conveniências administrativas, mas ficando patente que alguém substituiu um outro alguém na tarefa de fazê-lo, até porque nos parece mais sensato analisar o fenômeno sob a ótica do lançamento (fato jurídico) e não necessariamente do recolhimento (ato administrativo).

6.1 O FATO GERADOR E O FATO GERADOR PRESUMIDO

O fato gerador do ICMS é definido pelo próprio texto constitucional e compreende não só as operações de circulação de mercadorias como também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Para Costa (1978: 86, 87 e 94) a circulação é a "saída de operações que levam as mercadorias da fonte de produção até o consumo final de acordo com a sua natureza e finalidade."

Brito (1996:44), por sua vez, entende que:

a hipótese do fato gerador é a descrição da figura do fato jurídico gerador de uma obrigação, ou seja de um vínculo jurídico que une pessoas em pólos distintos: o da pretensão e o da prestação. Essa descrição, entre nós, somente pode ser feita por norma jurídica a nível de lei, a partir da maior das leis do sistema jurídico, a Constituição, quando debuxa a regra de competência tributária.

Já Martins (1997:210) assim definira: "A hipótese de incidência do ICMS tem como aspecto material fato decorrente da iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo."

Para Martins (1996:59), em outro parecer acerca do tema, "... o princípio da legalidade, que vincula a incidência do fato gerador à imposição tributária, é direito individual do contribuinte, motivo porque não poderia um dispositivo ainda que constitucional considerar que possa haver imposição sem fato gerador"¹⁸.

O mesmo autor, sustenta ainda: "A própria denominação utilizada no § 7º de 'fato gerador presumido' – isto é, 'fato gerador fictício', 'pretendido', mas não 'ocorrido', - demonstra que o legislador supremo criou autêntico empréstimo compulsório, a ser devolvido sempre que o fato gerador 'spielberguiano' de 'efeitos especiais', inexistente, a não ser na imaginação das autoridades fiscais, não venha a ocorrer."

¹⁸ - MARTINS, Ives Gandra da Silva "Entendo que o artigo 128 do CTN, assim redigido: "Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação", por explicitar a "*lex máxima*", é extensão da norma inalterável vinculada pelo artigo 60, § 4º, inciso IV da Constituição de 1988"

Em oportunidade anterior o autor¹⁹, tecendo comentários acerca da constitucionalidade da substituição tributária, entende:

"Ainda que não-cumulativo, nenhum tributo poderá ser exigido antes da ocorrência do fato gerador. Nesta conformidade, a EC nº 3/93 é inconstitucional quando permite que a lei exija o pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador".

Também de sua lavra o seguinte pensamento:

"... criou-se a teoria do *"wishfull thinking"* em direito, vale dizer, o que se deseja ver realizado no futuro é tido como realizado no presente, mesmo que nunca venha a realizar-se o desejado."

A questão do exato momento em que nasce a obrigação tributária não é das mais difíceis, sendo ela criada abstratamente pela lei (art. 114 do CTN) e se concretiza com o fato gerador.

Neste instante, segundo Gomes e Castro (1987:46) nasce a obrigação tributária. Até então, segundo Geraldo Ataliba, temos a hipótese de incidência tributária. Ou seja, o fato gerador seria a materialização desta hipótese; "tais fatos serão 'fatos imponíveis', aptos, portanto, a darem nascimento a obrigações tributárias".²⁰

A despeito desta nomenclatura, inúmeras são as posturas de doutrinadores, nascendo com isto a Teoria da Norma Tributária de Incidência, que congrega entendimento díspares de renomados mestres que, a grosso modo, entendem que a terminologia "fato gerador" confunde a materialidade com a abstração da norma. Neste contexto, temos Becker (1998),²¹ que buscou inspiração em Pontes de Miranda (que por sua vez se inspirou no Direito Alemão), a sustentar tratar-se de um fato signo presuntivo de riqueza do contribuinte, mas antes de tudo uma

¹⁹ - MARTINS, Ives Gandra da Silva. A substituição do Artigo 150, § 7º da Constituição Federal. In Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995, p.90.

²⁰ - ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, p. 84

²¹ - Op. Cit.

"hipótese de incidência realizada"; Carvalho (1998:200) chega a tratar o assunto com mais profundidade, entendendo como mais adequado à expressão Fato Jurídico Tributário como sendo o marco temporal do nascimento das relações jurídicas tributárias.

Queiroz (1999:239) alerta para a impropriedade do § 7º do art. 150 da CF conter a expressão "fato gerador presumido", entendendo, em rigor, que tal dispositivo alude à figura do "fato jurídico tributário fictício" e não a do "fato gerador (*rectius*: fato jurídico tributário) presumido".²²

Sustenta o autor que "a presunção está relacionada à prova da efetiva ocorrência, no tempo e no espaço, de um determinado fato, por meio de sinais, indicações, disponíveis. É uma operação mental (juízo) pela qual, mediante a verificação de sinais (indícios), decide-se sobre a ocorrência de um fato, em certo tempo e espaço."²³

Feitas estas considerações e digressões acerca do questionamento envolvendo a adequada nomenclatura quanto à expressão "fato gerador", que aliás já havíamos feito em momento anterior, temos a considerar sua conexão com o fenômeno substituição tributária, tendo em vista que a operação de circulação de mercadorias encerra na realidade um ato mercantil e a antecipação do recolhimento do imposto devido numa etapa futura e incerta estaria criando um fato gerador presumido, e que está longe de ser considerado pacífico por boa parte dos doutrinadores.

²² - QUEIROZ, Luiz César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. 1ª ed. – 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p 239. Segundo o autor ainda os conceitos de presunção e ficção são inconfundíveis, transcrevendo-os da forma a seguir:

Presunção significa "um juízo que se forma sobre indícios ou começos de provas; suspeita, conjectura. (Jur.) o que se supõe verdadeiro até a prova do contrário", é "um juízo antecipado e provisório que se considera válido até prova em contrário". *Apud* ABBAGNADO, Nicolas. **Dicionário de Filosofia**. (trad. De Alfredo Bosi), São Paulo> editora Mestre Jou, 1982, p.758

Por seu turno **ficção** " (do lat. *Fingere*: fingir, imaginar) em seu sentido filosófico, a ficção é uma construção elaborada pela imaginação"; é uma "simulação para encobrir a verdade, fingimento." *Apud* JAPIASSU, Hilton e MARCONDES, Danilo. **Dicionário Básico de Filosofia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 98

²³ - *Idem, Ibidem*. p. 239 -"Falar em fato jurídico tributário presumido significa dizer que há uma presunção (isto é, um juízo, uma operação mental pela qual decide-se, mediante a verificação de sinais – indícios) sobre a efetiva ocorrência de um fato jurídico tributário, em certo tempo e espaço. Logo, fato jurídico presumido é fato (acontecimento, objeto de experiência) que se considera (julga) realmente ocorrido, no tempo e no espaço.

Segundo Carrazza (1996),²⁴ "ao eleger o sujeito passivo da obrigação tributária o legislador deve obedecer a uma regra básica: só poderá onerar quem participou da ocorrência do fato típico. Não pode recair a carga tributária sobre pessoa estranha ao fato gravado pela incidência fiscal".

No fenômeno da substituição, o substituto - embora não tenha realizado o que Carrazza chama de fato imponible (e a lei de fato gerador) - assume, por conta da lei como o verdadeiro sujeito passivo de obrigação tributária, vindo a responder tanto pelo adimplemento da principal, como pelo cumprimento das acessórias que lhe são decorrentes.

Com o advento da Emenda Constitucional 03/93, a despeito do entendimento dos tribunais, parece-nos haver ferimento ao princípio da tipicidade pois se cria, segundo Martins²⁵, a "possibilidade, de o contribuinte ter de pagar sobre algo que não aconteceu sobre fato econômico inexistente. Isto não havia no sistema tributário, que pelo princípio da legalidade, determina que o fato gerador é que já dá início à obrigação tributária."

A citada Emenda Constitucional, ao prever a possibilidade de fato gerador presumido (futuro portanto), deu suporte aparente para que a Lei Complementar nº 87/96 pudesse regulamentar a antecipação do tributo, mas isto não nos impede de acentuar reservas quanto ao regime, cabendo o comentário de Pontes de Miranda a propósito da incidência da regra jurídica de tributação:²⁶

A regra jurídica de tributação incide sobre suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O Direito Tributário é apenas ramo do direito público; integra-se, como outros, na Teoria Geral do Direito.

²⁴ - CARRAZZA, Roque Antonio, *Op. Cit.* P.173

²⁵ - MARTINS, Ives Gandra da Silva, ICMS – Lei Complementar nº 87/96. Palestra proferida em 10.12.1996, no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, editado por IOB, 1997

²⁶ - MIRANDA, Pontes de. **Comentário à Constituição de 1967**, com a Emenda 1-69, Tomo II. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 366.

Desta forma, valendo-nos de nosso entendimento anteriormente sustentado, temos a considerar na substituição tributária antecedente a ocorrência de um fato gerador definido em lei, que carrega no seu custo agregado, o valor referente a várias etapas, lembrando-se que a lei estadual ao definir o diferimento (frisamos ser nosso entendimento), o fez levando em consideração quatro indagações nem sempre respeitadas:

a) O que está diferido? (a lei estadual relaciona os produtos e serviços sujeitos ao tratamento).

b) Até quando está diferido? (a lei estadual define o chamado momento de encerramento do diferimento).

c) Em que circunstâncias ocorre? (a lei estabelece condições para o diferimento).

d) Quem é o responsável pelo recolhimento? (Quem deve recolher o tributo no momento do encerramento do diferimento).

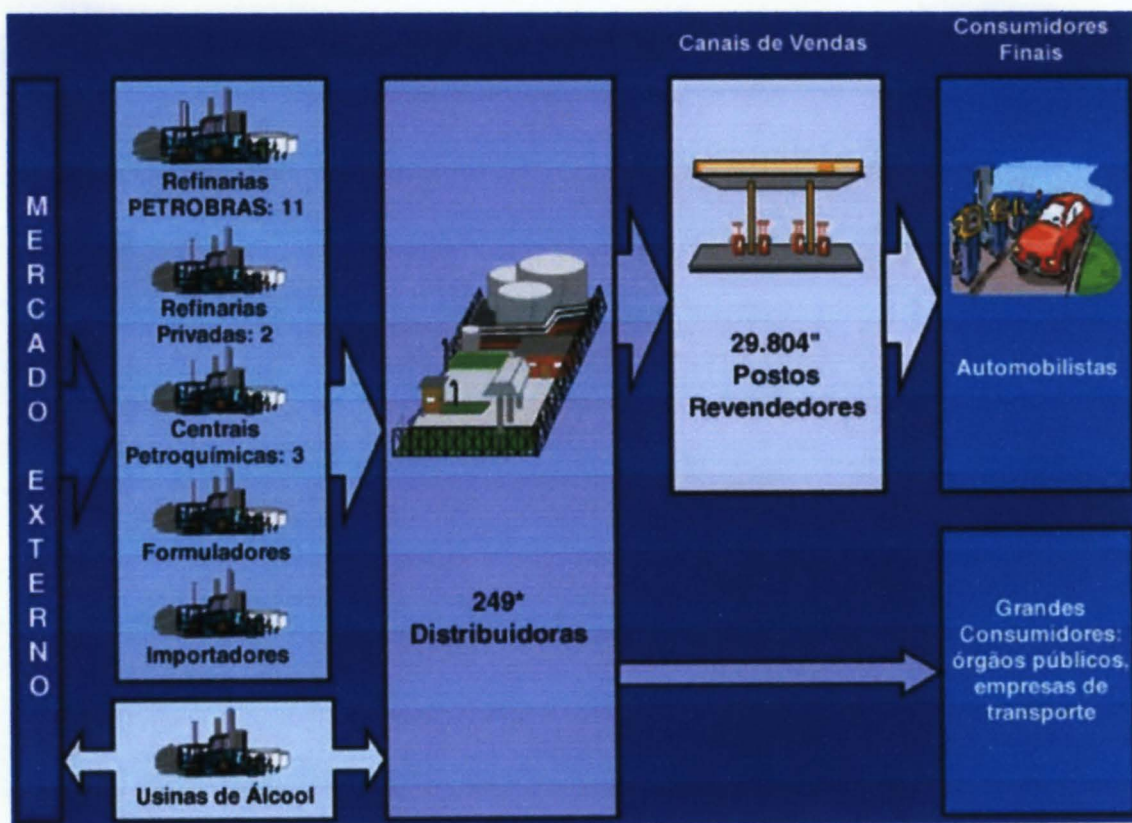
Esta substituição é, de acordo com parte da doutrina, chamada de substituição para trás; por outra parte, é dita de regressiva, adicionando-se ainda, para estabelecer-se o verdadeiro carnaval tributário a que se referia Becker (1999:13), a celeuma conceitual do diferimento.

Quanto à substituição concomitante, tendo-se por parâmetro a legislação paranaense, o momento de retenção do ICMS se dá no início da prestação do serviço de transporte, elegendo-se o tomador do serviço iniciado no Paraná como responsável pelo recolhimento do tributo devido por autônomo e por transportador não inscrito.

Note-se que, neste último caso, o fato gerador se dá de forma simultânea e, assim como na hipótese antecedente, não parece oferecer maiores dificuldades uma vez não representam situações irregulares sob a ótica de um eventual fato gerador presumido, pois na primeira confere com o conceito multifásico do imposto, bem

como com a sua característica de valor adicionado a que se refere Edvaldo Brito;²⁷ na segunda hipótese há que se observar tratar-se de dois fatos jurídicos distintos (ambos efetivamente existentes no instante) a que o sujeito passivo por responsabilidade se obriga: o da circulação da mercadoria por sua conta agindo como contribuinte normal, e o imposto retido de terceiro (transportador), que, na condição de responsável deverá recolher.

Entenda a Cadeia de Comercialização e a Composição dos Preços



Por fim, a que diz respeito à substituição subsequente (que parte da doutrina chama de substituição "para frente" e parte a denomina de *progressiva*), que se vincula a fato futuro e incerto, e que por estar longe de se efetivar é chamado de fato gerador presumido e que encontra respaldo no adicionado § 7º do art. 150 da

²⁷ - BRITO, Edvaldo. Op.Cit. p 42

Constituição Federal e que tem gerado inúmeras discussões quanto à sua validade, mas que vem sendo mantido pelo judiciário, como é o caso do E. Superior Tribunal de Justiça,²⁸ afirmando que "... é admissível a exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo regime de substituição tributária. Inteligência do art. 155, § 2º, XII, "b", da CF/88, do art. 34, §§ 3º e 8º, do ADCT, dois arts. 121 e 128 do CTN, do Decreto-lei nº 406/68, da Lei Complementar nº 44/83, dos Convênios nºs 66/88 ...".

Pode ocorrer operação em que o destinatário substituído tenha direito ao crédito do imposto, seja contribuinte e não destine a mercadoria à comercialização, ou quando a acondicionar em embalagem para revenda ou ainda a utilizar no processo industrial, caso em que o valor do crédito é igual ao resultado da aplicação da alíquota interna sobre o valor que serviu de base de cálculo para a retenção, sendo que, em não se conhecendo o valor do imposto, o mesmo poderá ser calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o valor de aquisição da mercadoria.

Quando apenas parte da mercadoria não for destinada à comercialização, ou acondicionada em embalagem para revenda ou utilizada no processo industrial, o crédito será proporcional, mediante emissão de nota fiscal "Recuperação de Crédito", lançada no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS. Não se conhecendo o valor do imposto, poderá ser calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre o valor de aquisição da mercadoria.

6.2 DA RESTITUIÇÃO DO ICMS PAGO ANTECIPADAMENTE

São inerentes ao instituto da substituição tributária a presunção da ocorrência da hipótese de incidência legalmente prevista e o arbitramento da base de cálculo das operações subsequentes à primeira.

²⁸ - Embargos de Divergência no RESP. nº 43.133-SP - Primeira Seção - Rel. Min. Adhemar Maciel - *in* D.J. Seção I, de 16.09.96, p. 33.657, entre muitos outros.

Ocorre que, presunções e arbitramentos são ficções jurídicas, e como tais, sujeitas a não coincidência com a realidade.

Portanto, duas são as situações que podem ensejar a idéia de restituição: na primeira, verifica-se a não ocorrência do fato gerador, impossibilitando o nascimento da obrigação tributária; na segunda, constata-se a ocorrência futura do fato gerador anteriormente presumido, porém a base de cálculo utilizada para a cobrança antecipada do tributo não condiz monetariamente com o real valor da operação. Neste caso, a base de cálculo arbitrada poderá suplantar ou não o valor da operação.

O Problema do preço final da mercadoria – Pela própria estrutura da substituição tributária para frente, vê-se logo que pode existir um descompasso entre a base de cálculo do ICMS recolhido antecipadamente e o preço real da mercadoria oferecida ao consumidor final. Ora, se se trata de fato gerador fictício, as condições da realidade, refletindo uma situação de mercado qualquer, podem, deveras, alterar o preço das mercadorias, quando da ocorrência efetiva do fato imponível.

Sendo assim, que referencial teria a fazenda estadual para estabelecer a base de cálculo do imposto antecipado?

Segundo se depreende da LC 87 /96, três são as formas de estabelecer-se a base de cálculo:

1. Caso exista preço fixado por órgãos governamentais para a operação subsequente, este será tomado como base de cálculo;
2. Caso não exista preço fixado, mas exista preço recomendado pelo fabricante do produto, este poderá ser adotado como base de cálculo;
3. Caso não exista nem preço fixado nem preço recomendado, a base de calculo será feita por estimativa, tendo-se por base os preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas

dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

No primeiro caso, o problema se apresenta mitigado, vez que teremos preços previamente estabelecidos pelo Poder Público, no exercício da intervenção estatal na economia, de modo que o preço da operação final será antecipadamente conhecido.

No segundo e no terceiro caso, o problema surge com mais ou menos intensidade, podendo haver a disparidade relatada linhas atrás. Com efeito, se, por exemplo, a base de cálculo utilizada for X e, na ocorrência efetiva do fato gerador, a mercadoria for vendida por $X - Y$, terá ocorrido uma disparidade entre a base ficta e a base real.

A partir de tal constatação, os contribuintes estão a reivindicar um certo direito de repetição ou compensação das quantias, porventura, pagas "a maior".

Para dar sustento a tal reivindicação, os contribuintes alegam que o dever de pagar o tributo como consequência da substituição tributária para frente não se confunde com a efetiva ocorrência, no futuro, do fato gerador da efetiva obrigação tributária. Assim, se quando da saída do produto do estabelecimento do contribuinte substituído para consumidor final – efetiva ocorrência do fato gerador – o preço da mercadoria for inferior ao tido como base de cálculo pelo fisco, quando da substituição, haverá aí uma disparidade.

A razão inolvidavelmente, nesse ponto, está com os contribuintes. Ora, se o Estado tributa levando em conta uma base de cálculo estimada, justamente por que o fato gerador é futuro, não tendo, assim, ainda ocorrido, e, num momento posterior, quando da efetiva ocorrência deste, vê-se que a base de cálculo foi inferior à considerada pelo fisco para o estabelecimento do montante do imposto, é evidente que está havendo disparidade e que haverá de ser repetido o valor pago a maior.

O que não pode ser confundido é quem é o contribuinte. Ou seja, quem é o sujeito passivo da relação jurídico tributária. Se, o substituto ou o substituído.

Não pode ser confundida repercussão jurídica do tributo e repercussão econômica do tributo, de molde a viciar o pensamento do jurista na hora de apontar o contribuinte na substituição tributária para frente. Nesse ponto, esclarecedor magistério de Alfredo Augusto Becker, leitura obrigatória para todos que se aventuram na seara tributária.

Também não se pode laborar sobre a falsa premissa de que o dever de recolher o tributo nasce quando da ocorrência efetiva do fato gerador. Isso não é verdade.

O dever de recolher o tributo nasce quando da ocorrência da operação efetivada pelo substituto tributário. A norma que descreve a substituição incide desde esse momento, sendo certo que a ocorrência efetiva do fato gerador, no futuro, evento esse praticado pelo substituto tributário, tem o condão apenas de ratificar uma situação juridicamente já implementada. São, sim, momentos diferentes, mas a obrigação nasce desde o momento previsto na norma, que estabelece a substituição tributária para frente, não da ocorrência efetiva do fato gerador.

O caso é excepcional, é verdade. Difere do que normalmente ocorre em sede de direito tributário, mas, por isso mesmo, que é chamado substituição tributária para frente. Como vimos, tem assento constitucional e legal.

Não há como entender que a obrigação surgiria somente com a ocorrência efetiva do fato gerador, nem muito menos que o contribuinte substituído teria qualquer relação com a obrigação tributária oriunda da substituição tributária. Isso seria negar a própria lógica do instituto, além de negar-se a dogmática, sobretudo a constitucional.

Machado (1997), em artigo publicado no RJ-IOB n.º 12775, discordando desse ponto de vista, afirma:

Não se há de confundir o fato gerador do ICMS, ou fato cujo acontecimento faz nascer o dever de pagar dito imposto, vale dizer, no caso, a operação, ou as operações posteriores, apenas previstas para o efeito do recolhimento do imposto pelo substituído, com o fato gerador do dever jurídico de fazer o pagamento antecipado. Este último, é também fato gerador do ICMS incidente na operação de venda feita pelo substituto, mas isto nada tem a ver com a questão que estamos aqui examinando. No que importa à questão em tela, aquela venda feita pelo substituto, é fato que faz nascer, além da dívida de imposto, própria, quanto ao ICMS incidente naquela operação, também, a obrigação de cobrar do substituído o ICMS da operação, ou das operações posteriores, e fazer o respectivo recolhimento aos cofres do Estado. Indevidos que o ICMS correspondente às operações posteriores, somente se torna devido quando da ocorrência destas. Por isto mesmo, se não acontecem, é cabível a imediata e preferencial restituição da quantia paga antecipadamente.

Com base nesse raciocínio, alguns levantam a bandeira no sentido de ser devida a diferença do imposto, ocasionalmente, pago a maior, sempre que ocorrer divergência entre a base de cálculo ficta e o efetivo preço de venda na operação praticada pelo contribuinte substituído.

Pergunta-se: a quem seria devida tal diferença?

Ao contribuinte substituído? – Não. O contribuinte substituído, como dito, não faz parte da relação jurídica, estabelecida entre o fisco e o contribuinte substituto, visto ser este último o contribuinte "de jure".

Com a precisão que lhe era peculiar, Becker (1998) conclui: "Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídico tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte."

Imaginar a legitimidade do substituto tributário é raciocinar com base na classificação entre impostos diretos e indiretos, tendo-se em vista que o substituído teria sofrido a repercussão econômica do imposto, o que não é aceitável.

De outro lado, o substituto tributário, este sim contribuinte "de jure", poderá utilizar-se de todos os mecanismos que a lei lhe disponibiliza, para recuperar o

crédito pago a maior. Quanto a isso, não restam dúvidas. Não há mesmo como aceitar a tese de que o fato gerador da substituição tributária é definitivo, pois isso, além de contrariar regras lógicas, já que a ficção jurídica tem limite, ocasionaria uma arrecadação ilícita por parte do Estado. Isso não significa que a obrigação nascerá apenas com a ocorrência efetiva do fato gerador, mas, como dito, nascerá no exato instante previsto pela norma instituidora da substituição tributária, ficando, tal obrigação, é certo, sujeita à condição resolutiva.

Dessa forma, já que vivemos em um Estado de Direito, o que significa dizer que nem mesmo a organização estatal está imune às regras que produz, é indiscutível o direito do contribuinte "de jure" de reaver a importância paga a maior, seja por que meio for.

6.3 DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL

O § 7º, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, expressamente previu a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realizar o fato gerador.

Cuida tal dispositivo da restituição do montante pago a título de substituição tributária, quando não se verificar a ocorrência concreta do fato gerador que deu cabimento à cobrança antecipada do tributo.

Diversas são as possíveis causas da não ocorrência posterior da hipótese de incidência legalmente prevista, tais como extravio, roubo, perdas, devoluções etc. Nestes casos, cai por terra a presunção inicial de que a mercadoria ou produto chegaria ao consumidor final.

Como o tributo foi antecipadamente cobrado, posto que havia a presunção de ocorrência do fato gerador, há que se devolver ao sujeito passivo, que arcou com o ônus, o montante referente ao pagamento do crédito tributário da obrigação que deixou de se constituir.

Acerca deste assunto, Coêlho (2002:394) , discorre:

“Ao menos se resolveu o ressarcimento imediato, i.e., automático, caso não se realiza o fato gerador presumido na substituição. Neste ponto homenagem houve à doutrina do CTN, sempre precavida em garantir ao substituto o devido ressarcimento”.

O Supremo Tribunal Federal assim se pronunciou acerca da restituição do ICMS pago antecipadamente a título de substituição tributária, quando o fato gerador presumido não se realizar:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR REAL DA OPERAÇÃO. DIFERENÇAS APURADAS. RESTITUIÇÃO. 1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuintes. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. 2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, 7º, da Constituição Federal, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize. Agravo regimental não provido. Relator: MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA Turma: SEGUNDA Processo: AGRRE – 266523/MG ~ Data da decisão: 08/08/2000. [grifos nossos].

Assim, pacífico é o entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da restituição do tributo pago antecipadamente a título de substituição tributária, quando não se verificar a ocorrência posterior do fato gerador presumido.

Da Impossibilidade de Restituição do ICMS quando o Valor da Operação for Inferior à Base de Cálculo Arbitrada

O preceito constitucional que cuida da *restituição da quantia paga* antecipadamente a título de substituição tributária é bastante restritivo. Cabe único e exclusivamente no caso de não ocorrência do fato gerador presumido.

Tamanha limitação suscitou muita celeuma. A unanimidade da doutrina defende a restituição do tributo pago antecipadamente, quando a base de cálculo arbitrada for superior ao valor real da operação. O entendimento, neste particular, é de fácil compreensão. A operação sujeita ao regime de substituição tributária tem como base de cálculo um valor arbitrado, que, em tese, abarca um montante até a última operação, qual seja, aquela realizada com o consumidor final.

Como o tributo sujeito ao regime da substituição tributária é cobrado antecipadamente, no caso da base de cálculo arbitrado superar o valor real da operação haverá um *plus* pago indevidamente aos cofres públicos.

Tal preocupação encontra-se embutida nas palavras proferidas por Machado (2002:331):

O ICMS antecipado, que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subseqüentes, é calculada sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias. Colocou-se, então, a questão de saber se o valor pago antecipadamente seria definitivo, ou se como simples antecipação ficaria sujeito a ajuste em face da realização das operações subseqüentes, com a restituição do excedente ou a cobrança da diferença paga a menor.

É ainda Machado (2002:327) quem diz:

Para os casos de substituição tributária, ou, mais exatamente, de cobrança antecipada do imposto, a lei terminou por adotar uma forma de pauta fiscal. Nesses casos, porém, o arbitramento da base de cálculo é apenas para efeito de antecipação. Sendo a operação relativamente à qual o imposto foi antecipado de valor menor, tem o contribuinte direito à restituição da diferença.

Durante muito tempo discuti-se concretamente nos nossos tribunais o direito de restituição quando a base de cálculo arbitrada fosse superior ao valor real das operações subseqüentes. Muitas foram às ações judiciais de repetição de indébito do ICMS pago antecipadamente a título de substituição tributária, fundamentada sempre na diferença entre base de cálculo arbitrada e valor real das operações subseqüentes.

Entretanto, a jurisprudência foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal. Em voto proferido no AGREE – 266523 / MG (2000, p.761), cuja relatoria é de sua lavra, o Min. Maurício Corrêa discorre: “Ocorre que não há previsão legal para essa hipótese. O artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, em sua parte final, assegura a “imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido”, nada dispondo quanto ao fato de o valor real da operação final efetivada pela substituição ser inferior à base de cálculo presumida.”

6.4 DO VALOR REAL DA OPERAÇÃO

A atual Constituição Federal, a exemplo das anteriores, manteve o petróleo como monopólio da União tendo em vista a sua relevância estratégica para a economia do País. O Governo Federal, por intermédio do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC, atualmente ANP - Agência Nacional de Petróleo, orienta e fiscaliza as atividades relativas a esse monopólio:

- pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e gás natural;
- refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;
- importação e exportação dos seus produtos e derivados básicos;
- transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem.

A ANP compete ainda, além de outras atividades:

- acompanhar e fiscalizar a execução dos planos e atividades da Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS, de suas subsidiárias e de outras empresas executoras do monopólio de hidrocarbonetos da União;

- autorizar, regular, controlar e fiscalizar o abastecimento nacional (produção, importação, exportação, refinação, beneficiamento, transporte, distribuição, comércio e consumo) de:

- a) petróleo, óleo de xisto e seus respectivos derivados;
- b) gás natural e suas frações recuperáveis;
- c) combustíveis líquidos carburantes de fonte renováveis; e
- d) outros combustíveis carburantes;

- fixar os preços do petróleo e de seus derivados, bem como dos demais combustíveis carburantes, em conformidade com as diretrizes matriciais estabelecidas pelo Poder Executivo para os preços e tarifas de energéticos;

- fixar, para efeito de ressarcimento, os preços dos fretes de combustíveis carburantes e de gás liquefeito de petróleo; etc...

Atualmente, de acordo com a política de desregulamentação do setor, a maioria dos combustíveis derivados de petróleo têm os seus **preços controlados nas Refinarias**.

A prática tem demonstrado a dificuldade de se chegar a um valor "real" nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária. A unanimidade doutrinária discursa no sentido de que a base de cálculo do ICMS pago antecipadamente a título de substituição tributária, necessariamente, tem que coincidir com o valor real da operação.

O problema é exatamente este: de um lado os Estados impõem margens arbitradas, e, do outro lado, as informações dos contribuintes não podem ser consideradas como a expressão única da verdade.

A nota fiscal e a fatura não são títulos representativos das mercadorias ou produtos nelas descritos. A legislação comercial é muito incisiva. Nesta seara, a fatura é um mero meio de prova do contrato mercantil de compra e venda.

Almeida (1997:148-149), ao se referir aos meios de provas dos contratos comerciais assim escreve:

(...) provam-se os contratos comerciais (art. 122 do Cód. Comercial) por:

- I – escritura pública;
- II – escritura particular;
- III – notas dos corretores e certidões extraídas dos seus protocolos;
- IV – correspondência epistolar;
- V – livros do comerciante;
- VI – testemunhas.

A estes meios devem-se acrescentar as presunções (arts. 305, 432, 433 e 434 do Cód. Comercial), a confissão, que é o reconhecimento daquilo em que a parte contrária se funda, e, finalmente, a fatura.

(...)

A fatura, como meio de prova de um contrato comercial, surgiu no direito mercantil por força do art. 219 do Código Comercial.

(...)

A fatura é assim uma nota do vendedor, descrevendo a mercadoria, discriminando sua qualidade e quantidade, fixando-lhe o preço. É, portanto, uma prova do contrato de compra e venda mercantil. Daí dizer Carvalho de Mendonça que a fatura é escrito unilateral do vendedor e acompanha as mercadorias, objeto do contrato, ao serem entregues ou expedidas. [grifos nossos].

Prosseguindo, Almeida (1997:150), ainda diz que a fatura não constitui título representativo da mercadoria, mas documento que positiva contrato de compra e venda mercantil.(DORIA, 1995:109)

Aliás, este entendimento é unânime na doutrina comercial, posto que a fatura não se constitui em título representativo de mercadorias, pois é antes o documento do contrato de compra e venda.

Doria (1995:109-110), ao se referir à fatura, escreve:

“Com efeito, ainda hoje a fatura é, como se sabe, o rol, a relação das mercadorias vendidas, com a discriminação de sua qualidade, quantidade e preço.”

A nossa lei não estabeleceu os requisitos que a fatura deve conter, obrigando-se apenas à menção das mercadorias vendidas. Nesta expressão, todavia, se há de compreender a referência ao preço, prazo e lugar do pagamento.

A doutrina jurídica nos fornece as definições de fatura e de nota fiscal:

FATURA. 1. Direito comercial. a) relação das mercadorias vendidas, contendo sua quantidade, qualidade, marca, peso, preço, condições de pagamento etc., que acompanha sua remessa ao serem expedidas ao comprador. Trata-se de nota de venda (DINIZ, 1998:523).

NOTA FISCAL. Direito tributário e direito comercial. Documento exigido pela legislação fiscal que comprova uma compra, com indicação do preço, e serve de controle ao fisco de toda e qualquer operação realizada pela empresa-contribuinte que constitua fato gerador de tributo ou tenha relevância para a fiscalização tributária (DINIZ, 1998: 377).

Coelho (1995:268) , entende por fatura como sendo a relação de mercadorias vendidas, discriminadas por sua natureza, quantidade e valor.

Apesar da fatura não se confundir com a nota fiscal, já que a primeira atende à legislação comercial e a segunda à legislação fiscal, as duas, por apresentarem informações semelhantes, foram unificadas em um único documento chamado Nota Fiscal – Fatura.

É ainda Coelho (1995:269) quem esclarece:

Em 1970, por convênio celebrado entre o Ministério da Fazenda e as Secretarias Estaduais da Fazenda, com vistas ao intercâmbio de informações fiscais, possibilitou-se aos comerciantes a adoção de um instrumento único de efeitos comerciais e tributários: a "nota fiscal – fatura". O comerciante que adota este sistema pode emitir uma única relação de mercadorias vendidas, em cada operação que realizar, produzindo, para o direito comercial, os efeitos da fatura mercantil e, para o direito tributário, os da nota fiscal.

Portanto, a nota fiscal-fatura é mero instrumento de prova do contrato mercantil de compra e venda, que se presta à formalização de informações na esfera fiscal.

A nota fiscal é o documento que descreve elementos quantitativos, qualitativos e monetários decorrentes das operações mercantis. A verdade material extrai-se da conjunção dos três elementos citados, posto que espelham a realidade efetivamente ocorrida, sendo que esta, normalmente, encontra-se restrita ao conhecimento das partes envolvidas, quais sejam, fornecedor e comprador. Tais fatos passam a gerar interesse à seara jurídica, uma vez que destas operações decorrem conseqüências tributárias, comerciais e de proteção ao consumo. Faz-se,

então, necessário a declaração da existência do contrato mercantil em toda a sua extensão, passando o mesmo a ser formalmente descrita através da nota fiscal – fatura.

O simples fato de documentos fiscais declararem valores, quantidades e qualidades diferentes da verdade material não os torna verdadeiros, mesmo porque pode ocorrer a emissão de documento fiscal que efetivamente não represente uma operação mercantil, ou o contrário, a ocorrência de operação mercantil sem a efetiva emissão da nota fiscal. Nestes casos, a verdade material se distanciará da verdade formal.

Dentre as informações contidas na nota fiscal encontra-se o valor da operação mercantil, que serve de elemento meramente indicativo da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a produção, a circulação, o consumo, os serviços e o faturamento. Apesar da administração fazendária utilizar-se dos elementos formalmente declarados, não será prudente transformar a nota fiscal em documento obrigatório e imprescindível à comprovação da ocorrência do fato gerador e, principalmente, para a determinação da base de cálculo. Estes poderão ser desvendados através de qualquer um dos meios de prova permitidos em lei. Não que a nota fiscal seja preterida, mas, diante da possibilidade da incerteza das informações declaradas, preferiu o legislador à realidade material, ou seja, o valor efetivo da operação mercantil.

Portanto, importa pouco para efeitos tributários a existência ou não da nota fiscal. O que determina o montante devido à fazenda é o real valor da operação, e não o valor formal contido em documento fiscal.

Desta forma, a simples existência de documento fiscal que acoberte operação mercantil não tem o condão de encerrar a responsabilidade tributária. No máximo tal documento comprova a existência de um contrato mercantil de compra e venda. A operação mercantil poderá, caso necessário, ser trazida à tona através da utilização de outros meios de prova admitidos em lei, desnudando-a, desta forma, em toda a sua extensão valorativa, quantitativa e qualitativa, fazendo emergir a

obrigação tributária em toda a sua amplitude, de tal forma que prevaleça, sempre, no direito tributário a verdade material.

Alguns produtos, por exigência legal, têm o ICMS recolhido por antecipação, em fenômeno conhecido por Substituição Tributária, pela qual o imposto é recolhido antecipadamente, tomando-se por base um valor arbitrado pelo fisco, sempre maior do que o preço de venda efetivamente praticado no mercado. Vários são os produtos que tem de recolher o ICMS antecipadamente, desde automóveis até bebidas e em especial, os combustíveis e lubrificantes, de que trataremos com mais detalhes neste artigo. Na realidade, a Substituição Tributária é uma criação *sui generis* dos nossos legisladores e governantes que, não satisfeitos com as constantes reduções de prazos de recolhimentos de ICMS através de decretos, criaram forma de antecipação das arrecadações, antes da ocorrência do fato gerador respectivo. É uma situação estranhíssima, porém já inserida em nosso ordenamento jurídico e que não pode mais ser questionada juridicamente quanto à legalidade de sua existência.

Entretanto esta modalidade de arrecadação, que onera significativamente os contribuintes, possui uma ressalva, garantida na nossa Constituição Federal: o direito ao ressarcimento, de modo preferencial e imediato, caso o fato gerador, ou seja, a venda, não tenha ocorrido ou tenha existido mas por valores menores do que o recolhido antecipadamente para a Fazenda Estadual. Para adequar sua estrutura aos princípios constitucionais da restituição, portarias da própria Fazenda Estadual foram criadas, mas não com a intenção de efetivar esta devolução do que foi cobrado a maior, mas sim com o firme propósito de protelar e dificultar o exercício deste direito.

A responsabilidade do contribuinte substituído pelo pagamento do ICMS fica restrita aos casos em que este agiu com dolo, fraude ou simulação, com a finalidade de suprimir ou reduzir o montante devido a título de substituição tributária. Neste caso, estabelece-se a solidariedade entre os contribuintes substituto e substituído, posto que a falta ou a redução do montante devido do ICMS decorre do cometimento de infração, que ambos concorreram para a consecução.

Há, também, a possibilidade do montante do ICMS devido a título de substituição tributária ser calculado em desacordo com a legislação tributária, decorrendo desta a redução do valor pago. Neste caso, o descumprimento à legislação se dá de forma objetiva, sem a intenção deliberada de fraudar a fazenda pública. Pode ocorrer, por exemplo, mero erro material quando da aplicação das margens para obtenção da base de cálculo da substituição tributária. É claro que haverá redução do valor do ICMS a ser recolhido pelo contribuinte substituto. Contudo, não haverá qualquer vinculação jurídica que permita à fazenda pública atribuir ao contribuinte substituído a responsabilidade solidária ou subsidiária pelo pagamento da diferença a ser recolhida. A obrigação de pagar a diferença verificada será, única e exclusivamente, do contribuinte substituto.

6.5 FATO GERADOR – CONCEITOS

A norma tributária elenca determinados fatos ou acontecimentos capazes de gerar, quando da sua ocorrência concreta, a obrigação tributária. Ao legislador coube escolher, dentre inúmeras possibilidades, aqueles fatos ou acontecimentos de relevância econômica, para abstratamente serem previstos como hipóteses de incidência dos tributos. Assim, em obediência ao princípio da estrita legalidade, a norma tipifica a regra matriz de incidência dos diversos tributos. Tal tipificação ganha contornos bem definidos na norma, devendo ser minuciosamente descritos os elementares estruturantes da obrigação tributária.

É a ocorrência efetiva da hipótese de incidência, abstratamente prevista em lei, que determina o nascimento da obrigação tributária. O art. 114, do CTN, expressamente dispõe:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Nogueira (1995:142), descreve de forma clara o seja fato gerador:

No sentido material, "fato gerador do tributo é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos".

Portanto, não basta a só existência abstrata da descrição dos pressupostos feitos pela lei ou legislação, para que ocorram os efeitos jurídicos ou a obrigação tributária. A lei cria hipoteticamente a figura ou modelo e a consequência tributária somente surgirá se a situação descrita for praticada, por alguém...

Sábias são, também, as palavras de Coêlho (2002:368):

(...) o fato descrito em lei (legalidade), contendo todos os elementos hábeis à sua perfeita identificação (fato-tipo ou tipicidade), constitui o fato jurígeno da obrigação tributária principal. Uma vez que dito fato venha a ocorrer no mundo fenomênico, instaura-se a obrigação, vez que este é não apenas necessário como suficiente.

Carvalho (1996:161), proferindo palavras acerca do que seja "fato gerador", diz:

Várias locuções têm sido sugeridas pelos especialistas do Direito Tributário, para bem designar o antecedente ou suposto das normas que prescrevem as prestações de índole fiscal. Fala-se em situação-base, pressuposto de fato do tributo, suporte fático, fato imponível, hipótese de incidência, fato gerador etc.

Prosseguindo, Carvalho (1996:165) ainda escreve:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o conceito do fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o conceito desenhado normativamente na hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência de um fato típico, hipoteticamente previsto em lei tributária.

Abstratamente a lei prever as hipóteses de incidência dos diversos tributos. Enquanto não se verificar a ocorrência concreta da hipótese legalmente prevista, não há que se falar em obrigação tributária. A simples previsão legal não tem o condão de fazer nascer a obrigação tributária. Faz-se necessário que o fato concreto ocorra, em toda sua extensão, de forma coincidente com a hipótese de incidência abstratamente prevista em lei.

7 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

7.1 DA PRESUNÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NAS OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A ciência jurídica desnuda as causas e conseqüências do ato de presumir, transferindo-o da esfera da cognição vulgar para a científica. Aliás, o “conhecimento vulgar é meramente empírico. Não perquire as causas nem questiona a si próprio sobre sua validade (...). Forma-se sem qualquer ordem estabelecida. Não existe método para alcançar-se o conhecimento vulgar nem para aplicá-lo ou explicá-lo”. (POLETTI, 1994:61).

O vocábulo "presunção" para o direito tributário, na verdade, diz respeito à presunção legal, entendida aquela que expressamente vem prevista em lei emanada de processo legislativo.

Cabral (1993:211), explicando o que seja presunção, diz:

Presunção (de origem latina, prae mais sumere, que significa tomar, captar alguma coisa, com antecedência) é um ato da mente em razão do qual se tira, por antecipação, uma conclusão que se supõe ou se toma como verdadeira, sem que se tenha certeza da existência dessa conclusão (ou, conforme o caso, de um efeito), partindo-se de um fato conhecido e provado.

Prosseguindo, Cabral (1993:311-312) conclui:

A presunção é a ilação que se extrai de um fato conhecido (...) para se chegar a um fato desconhecido (omissão).

(...)

Presumir é prae sumere (tomar alguma coisa como tendo acontecido), antes de se ter uma prova mais contundente da existência da coisa. É atitude subjetiva, e não real, em sua essência. As presunções têm por base a própria lei e, por isso mesmo, são chamadas de praesumptiones juris.

Neste mesmo sentido, Canto apud Cabral (1993:312-313), profere as seguintes palavras:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinadas situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; da existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexo causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Nas operações com mercadorias ou produtos sujeitos ao regime de substituição tributária verifica-se a existência de duas realidades distintas. É que este regime abarca duas operações: a primeira, diz respeito à ocorrência concreta da hipótese de incidência legalmente prevista; a segunda, às operações subsequentes, na qual ainda não se verificam as ocorrências concretas da hipótese de incidência.

Contudo, na primeira operação é cobrado o tributo da operação própria, bem como das operações subsequentes.

Quanto à primeira operação não há o que se questionar. Efetivamente ocorreu o fato gerador abstratamente previsto em lei, fazendo nascer a obrigação tributária.

Entretanto, quanto às operações subsequentes ainda não se verifica a ocorrência concreta da hipótese de incidência, abstratamente prevista em lei. Cobra-se antecipadamente o tributo, sem, contudo, observar o acontecimento do fato gerador da obrigação tributária. Só presumivelmente estas hipóteses de incidência irão ocorrer em concreto.

O Min. Ilmar Galvão (1998:406), do Supremo Tribunal Federal, em voto proferido no processo RE – 213396/SP, cuja relatoria é de sua lavra, proclama que:

A novidade resultante do regime de substituição consiste tão-somente em que o tributo embutido no preço do veículo não corresponde apenas ao decorrente dessa primeira operação, abrangendo, por igual, o devido pela operação subsequente, seja, a venda do bem ao consumidor final.

O § 7º, do art. 150, de nossa Carta Magna eleva à categoria de constitucional o termo "fato gerador presumido". Sem dúvida alguma, o instituto da substituição tributária não pode prescindir da presunção da ocorrência dos fatos geradores das operações subsequentes. É que esta presunção é da essência do instituto em comento.

Machado (2002:116) entende que o legislador não pode “estabelecer (...) que o fato gerador de determinado tributo considere-se consumado antes que esteja de fato presente à situação prevista na hipótese de incidência correspondente”.

Coelho (2002:393), ao comentar o § 7º, do art. 150, da Carta Magna, escreve:

O dispositivo supra, em nome do princípio da praticabilidade da tributação, para superar o óbice de se cobrar imposto antecipadamente de um substituto por fato gerador de terceiro ainda não praticado, instituiu um tipo novo de substituição tributária "para frente" (...) Cobra-se do substituído um imposto cujo fato gerador sequer ocorreu...

Carrazza (1996:258-259), ao comentar acerca da Emenda Constitucional nº 3/93, conclui que:

Percebemos que a referida Emenda Constitucional "criou" a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. Deveras, o supracitado preceito "autoriza" a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram (mas que se presumem ocorrerão). Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

Não há como negar que o regime da substituição tributária "para frente" antecipa o pagamento de um tributo, mesmo sem a ocorrência concreta da hipótese de incidência legalmente prevista. Contudo, a presunção de ocorrência do fato gerador está fundamentado em um grau elevado de previsibilidade. Afora os casos de extravio, roubo, devolução, e uns poucos outros, não se concebe que as

mercadorias ou produtos não tenham como destino o consumidor final. Neste sentido, as palavras do Min. Ilmar Galvão (RE 213.396/SP, 1998, p.404):

Com efeito, trata-se de fato econômico que constitui verdadeira etapa preliminar do fato tributável (a venda...ao consumidor final), que o tem por pressuposto necessário; o qual, por sua vez, é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino, a rigor, pode estar reservado..., senão a revenda aos adquirentes finais; sendo, por fim, perfeitamente previsível...

7.2 BASE DE CÁLCULO - CONCEITOS

A obrigação tributária nasce a partir da ocorrência concreta da hipótese de incidência abstratamente prevista em lei. Ocorre que, no primeiro instante, tal obrigação desconhece seu valor pecuniário, posto que se encontra despido de liquidez. O crédito tributário já existe, porém seu montante ainda não foi apurado.

A simples verificação da ocorrência concreta da hipótese de incidência não tem o condão de determinar o montante devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, apesar de já fazer surgir à relação obrigacional de cunho patrimonial.

Necessário se faz, então, desnudar os elementos da obrigação tributária, em especial seus aspectos quantitativos, de tal forma que o crédito tributário seja conhecido em toda sua extensão monetária. É através do lançamento que o montante do tributo se exterioriza. Assim, o ato declaratório do lançamento transforma o crédito tributário ilíquido em líquido.

Um dos elementos quantitativos da obrigação tributária é a base de cálculo. A legislação tributária, a doutrina jurídica e a jurisprudência têm sido férteis na produção de definições de base de cálculo.

Ataliba apud Ichihara (1994:124), trata da base de cálculo dizendo:

Base imponible é uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência, que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur.

Já Falcão apud Ichihara (1994:124), expressamente diz:

Também o fato gerador é decisivo para a definição da base de cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o quantum a pagar.

Essa base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica.

Carvalho (1996:230-233), discorrendo acerca da base de cálculo, diz:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.

(...) A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

(...) A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. [grifos nossos].

Esclarecedoras são as palavras do insigne mestre Carvalho (1996:231-235), acerca da base de cálculo:

É aí que escolhe, dentre os múltiplos atributos valorativos que o fato exhibe, aquele que servirá de suporte mensurador do êxito descrito, e sobre o qual atuará outro fator, nominado de alíquota. Para atender a esse objetivo, qualquer predicado factual pode ser útil, desde que, naturalmente, seja idôneo para anunciar a grandeza efetiva do evento. Está claro que os fatos não são, enquanto tais, mensuráveis na sua integralidade, no seu todo. Quando se fala em anunciar a grandeza efetiva do acontecimento, significa a captação de aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta que se aloja no miolo da conjuntura do mundo físico. E o legislador o faz apanhando as manifestações exteriores que pode observar e que, a seu juízo, servem de índices avaliativos: o valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido, o valor arbitrado, o peso, a largura, a altura, a profundidade, a testada, a área, o volume, o perímetro, o número de cilindradas do motor, o número de cavalos-vapor, a capacidade de vôo, o calado, enfim, todo e qualquer padrão dimensível insito ao núcleo da incidência.

(...) A base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo. Lá teremos só uma referência abstrata – o valor da operação, o valor venal

do imóvel etc. É com a norma individual do ato administrativo do lançamento que o agente público, aplicando a lei ao caso concreto, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa – a base de cálculo fáctica. [grifos nossos].

Identificada a ocorrência da hipótese de incidência, há que se questionar os diversos meios de se alcançar a plenitude da base de cálculo dos tributos, sendo vários os métodos previstos pelas legislações dos diversos tributos, tais como o valor da operação, o valor venal, o arbitramento, etc.

Segundo Carvalho (1996), uma das muitas funções da base de cálculo é confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Assim, o método utilizado para medir as reais proporções do fato jurídico-tributário tem que ser tal que possa de alguma forma "lembrar" a existência do fato gerador.

Outros dão uma dimensão maior ainda à base de cálculo, tornando-a reveladora, conjuntamente com a hipótese de incidência, do tipo tributário.

Neste sentido, são as palavras de Carrazza (1996:275):

O tipo tributário é revelado, no Brasil, após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação. Assim, a Lei das Leis, ao discriminar as competências tributárias das várias pessoas políticas, estabeleceu, igualmente, as bases de cálculo "in abstracto" possíveis, dos vários tributos...

7.3 DA BASE DE CÁLCULO ARBITRADA

O regime de substituição tributária traz embutida duas operações distintas. Na primeira operação não se cogita da responsabilidade por substituição. Nesta verifica-se a ocorrência concreta da hipótese de incidência, contemplando todos os aspectos jurídicos e fáticos que encerram o fato gerador do tributo. Constata-se o nascimento da obrigação tributária, decorrente do negócio jurídico mercantil; desnuda-se os sujeitos da relação jurídica; revela-se com precisão o momento da

ocorrência do fato gerador, bem como o local em que se deu; e por fim apura-se a liquidez do crédito tributário devido.

Ainda nesta primeira operação, o crédito tributário tem seus aspectos quantitativos facilmente determinados, ou seja, a base de cálculo e a alíquota são reveladas concomitantemente à ocorrência da hipótese de incidência. A base de cálculo será, então, o próprio montante da operação mercantil.

Situação diferente ocorre nas operações subseqüentes, quando acontece a responsabilidade por substituição. Não há como, de antemão, determinar a base de cálculo das operações posteriores. O preço final que a mercadoria ou produto irá atingir não poderá ser objeto de especulação. Do contribuinte apontado como responsável por substituição até o consumidor final irão ocorrer varias operações de circulação, cada uma com uma base de cálculo resultante das condições mercadológicas, da negociação entre as partes, da qualidade do produto, do prazo de pagamento etc. Portanto, o valor que cada operação atingiu não poderá ser conhecido de forma antecipada.

Diante deste dilema, a Lei Complementar nº 87/96 introduz três regras para o estabelecimento do valor das operações subseqüentes para efeitos de substituição tributária:

- quando o preço final a consumidor de mercadoria ou serviço for fixado por órgão público, a base de cálculo do imposto será o valor fixado;
- quando não houver fixação de preço final a consumidor, mas exista preço final sugerido pelo fabricante ou importador, a lei poderá estabelecer como base de cálculo este preço.
- Inexistindo preço final a consumidor fixado por órgão governamental ou sugerido pelo fabricante ou importador, a base de cálculo será obtida por arbitramento, através da aplicação de margem de lucro, que será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por

entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Para obtenção da base de cálculo que servirá para a apuração do ICMS a ser pago antecipadamente, serão consideradas as seguintes parcelas:

- o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Geralmente, para efeitos da cobrança antecipada do tributo, via regime de substituição tributária, faz-se necessário estimar a base de cálculo que cubra em sua totalidade todas as operações posteriores à primeira. Com isso, pretende-se alcançar o mais próximo possível o valor da última operação de circulação, aquela em que a mercadoria ou produto chega até as mãos do consumidor final. Tal previsão é tarefa das mais árduas, posto que envolve muitas variáveis que não estão sob o controle direto dos órgãos fazendários.

Impreterivelmente, a base de cálculo, para efeitos da cobrança antecipada do tributo de mercadorias e produtos sujeita a regime de substituição tributária, terá que passar pelo infeliz instituto do arbitramento ou da fixação prévia, por órgão governamental, fabricante ou importador. Com isso, os valores reais das sucessivas operações de circulação serão desconsideradas, posto que são desconhecidas no momento do pagamento antecipado do tributo.

O art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96, dispõe:

Art.8º. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtidas pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

2º. Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

3º. Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

4º. A margem a que se refere a alínea "c" do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Acerca das margens a que se refere o § 4º, do citado artigo, esclarece Souza (1996a):

(...) a dimensão das margens de valor agregado precisa manter uniformidade nacional, em razão das múltiplas distorções que surgiriam caso a matéria fosse objetivo de leis estaduais. Contudo, a Lei Complementar não deu tratamento nacional uniforme à matéria, como seria recomendável, atribuindo às leis ordinárias estaduais não só a indicação dos produtos como também a fixação dos critérios para estabelecimento de margem de lucro.

Ainda mais, há de se apontar que, igualmente, quando cuida de definir os critérios para o procedimento administrativo de arbitramento para definição das margens de lucro, a Lei Complementar deixou ao alvedrio do legislador ordinário estadual a opção de fixar esta margem com base em preços usualmente praticados nos mercados, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por meio de informações e elementos fornecidos por entidades do setor. Com isto, abriu-se um flanco que poderá levar à fixação de preços irrealistas ou incompatíveis com o valor da operação. Para impedir esse efeito, deveria a Lei Complementar ter determinado, para apuração da margem de lucro, a participação obrigatória das entidades representativas dos respectivos setores.

Diante do distanciamento entre os valores reais das sucessivas operações e a base de cálculo arbitrada para efeitos de cobrança antecipada do tributo, verifica-se a imprecisão do instituto.

Quanto a este aspecto, Machado (2002:330-331), reitera este entendimento:

A pretexto de evitar a sonegação os Estados instituíram o regime de substituição tributária, ou, mais exatamente, de substituição com antecipação do tributo (...)

O ICMS antecipado, que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subseqüentes, é calculado sobre um valor arbitrariamente atribuído pelas autoridades fazendárias (...)

(...) a Corte Maior o acolheu em julgamento no dia 8 de maio deste ano, no qual afirmou a constitucionalidade de lei estadual que o afirma. Prevaleceu o argumento do Min. Ilmar Galvão, relator do caso, a dizer que a finalidade da substituição tributária, por meio da presunção de valores, é justamente tornar viável o sistema de arrecadação do ICMS, porque haveria enorme dificuldade se fosse necessário considerar o valor real de cada operação realizada por inúmeros contribuintes.

Essa decisão alberga o equívoco de admitir imposto com base de cálculo arbitrária divorciada da realidade...resta ao contribuinte lutar para que se estabeleça um critério legal objetivo de definição de sua base de cálculo, para não ficar submetido ao arbítrio das autoridades fazendárias nessa definição.

Precisas são, também, as palavras de Coêlho (2002:395), acerca da base de cálculo arbitrada para efeitos de substituição tributária:

(...) é de se concluir que o valor do ICMS da última operação a consumidor final nunca poderá ser superior ao valor REAL da operação mercantil que lhe der causa. Noutras palavras, a base de cálculo estimada pelo Fisco não poderá ser superior ao preço efetivamente praticado, sob pena de quebra do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

(...) Ora, o recebimento pelo Estado de valores a título de ICMS, acima das bases de cálculo reais, i.e., não correspondentes aos preços reais praticados pelos contribuintes, caracteriza confisco tributário (...)

Por fim, a Constituição, ao dispor sobre a capacidade contributiva, teve a preocupação que os impostos fossem graduados com base em sua efetiva dimensão monetária:

Art. 145.

(...)

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Coêlho (2001:90-91), ao comentar o dispositivo constitucional acima transcrito, escreve:

Não se nega ao legislador (ao administrador sim) o poder de estabelecer tributações com base em signos presuntivos de capacidade contributiva. Ao dar poderes ao Fisco para investigar as pessoas e seus negócios, a Constituição optou pela verdade real, por isso que o princípio da capacidade contributiva rejeita as técnicas de presunção, em razão mesmo de sua essência, fulcrada nas idéias de justiça e verdade.

7.4 ALÍQUOTA – CONCEITOS

A obrigação tributária cria um vínculo jurídico obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo. Porém, esta obrigação nasce ainda ilíquida. O crédito tributário decorrente da obrigação tributária precisa ser apurado em toda sua extensão pecuniária. É mister, então, conhecer a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada.

É através da aplicação da alíquota na base de cálculo que se chega ao montante devido na obrigação tributária, tornando líquido o crédito tributário.

Carvalho (1996:239), ao se referir à alíquota assim escreve:

No direito tributário brasileiro, a alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência. Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico.

(...) se da análise da base de cálculo podemos recolher imenso material explicativo da fenomenologia impositiva, do exame da alíquota pouco mais se apanha que um componente aritmético para a determinação da quantia que será objeto da prestação tributária.

Em relação ao mesmo assunto, Carrazza (1996:275), entende que a alíquota é o critério legal que, conjugado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeat* (...)

No caso específico de operações sujeitas ao regime de substituição tributária, são necessários maiores esclarecimentos acerca das alíquotas aplicáveis na seara do ICMS.

No campo específico de incidência do ICMS, nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária há duas operações distintas. A primeira é a operação própria, onde efetivamente ocorre a circulação jurídica e física da mercadoria ou produto. Neste caso, verifica-se a ocorrência concreta da hipótese de incidência. Efetivamente a mercadoria ou produto saiu de um estabelecimento e entrou em outro. Houve, portanto, uma operação de circulação. Tal circulação pode ter ocorrido ou não dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal. No primeiro caso, a circulação é chamada de interna, e no segundo, de interestadual. Caso a operação de circulação seja interna, aplica-se a alíquota interna. Sendo a operação de circulação interestadual, aplica-se a alíquota interestadual.

Na segunda operação, não ocorre a circulação da mercadoria ou do produto até o consumidor final, entretanto, antecipadamente cobra-se o tributo. Presume-se que a hipótese de incidência irá ocorrer. Neste caso, aplica-se impreterivelmente a alíquota interna.

É claro que no cálculo do ICMS cobrado antecipadamente a título de substituição tributária, abate-se o montante cobrado na operação própria, conforme preceitua o § 5º, do art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96.

Analisemos uma empresa que tem como objetivo o comércio de Combustíveis e Lubrificantes.

Como exemplo material da não-cumulatividade do ICMS pago a título de substituição tributária, é possível elaborar quadro demonstrativo de duas operações com mercadorias entre contribuintes mercantis, sendo a primeira sujeita ao regime normal de tributação, e a segunda sujeita ao regime de substituição tributária.

Assim, considerando, hipoteticamente, que ambas as mercadorias foram adquiridas em outra unidade da Federação, localizada, por exemplo, no sudeste, por R\$ 1.000,00, e partindo do pressuposto de que a mercadoria sujeita ao regime normal tenha sido revendida com um lucro bruto de 30%, e que a mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária tenha, coincidentemente, uma margem de valor agregado de 30%, é possível a comparação da carga tributária conforme quadro abaixo elaborado:

QUADRO 01 – Comparativo entre Regime Normal e Regime de Substituição Tributária.

	Regime Normal	Regime Substituição Tributária
Preço da Mercadoria	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00
ICMS Estado de Origem	R\$ 70,00	R\$ 70,00
Valor de agregação	30%	30%
Base de Cálculo	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00
ICMS 17%	R\$ 221,00	R\$ 221,00
ICMS Estado de destino	R\$ 151,00	R\$ 151,00

Fonte: Elaborado pela autora.

A despeito de toda discussão doutrinária, a antecipação da cobrança de um tributo cujo fato gerador presumivelmente irá ocorrer, concretamente não traz qualquer excesso na carga tributária final.

Como carga tributária final entende-se aquela resultante da aplicação da alíquota interna sobre o valor da operação de venda a consumidor final. No exemplo dado, a carga tributária total seria apurada através da aplicação de 17% sobre R\$ 1.300,00, o que resultaria em montante do ICMS de R\$ 221,00.

Verifica-se que o valor da carga tributária final, como não poderia deixar de ser, coincide exatamente com o somatório do valor do ICMS pago ao Estado de

origem (R\$ 70,00) com o valor do ICMS pago antecipadamente a título de substituição tributária (R\$ 151,00).

Extinta a preocupação em demonstrar que o regime de substituição tributária atende ao princípio da não-cumulatividade, as atenções se voltam para a possibilidade de excesso da carga tributária final quando a taxa de lucro arbitrada for superior ao lucro obtido na operação. Faz-se necessário que a base de cálculo arbitrada seja determinada de tal forma que se aproxime do valor real da operação, sob pena de provocar um aumento do tributo total devido.

7.5 A RESTITUIÇÃO IMEDIATA E PREFERENCIAL

A imediata e preferencial restituição é decorrente do preceito descrito na parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal ao admitir a possibilidade de substituição tributária para as etapas futuras, admitindo a Lei Complementar 87/96 tal possibilidade no seu artigo 10 na forma a seguir exposta:

Art. 10 – É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º - Formulado o pedido de restituição, e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º - Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

A matéria objeto deste dispositivo é a restituição de um imposto pago a maior, a favor de um determinado Estado. Sublinhe-se que, como tal, corresponde a matéria consistente na devolução de indébito que resultou na aplicação do mecanismo da antecipação. Trata-se pois de uma consequência da

operacionalização da sistemática que representa uma eventual divergência entre a previsibilidade e o real.

Tratando-se pois de forma de restituição de indébito, não é matéria que enseja conflito de competência entre Estados, por dizer respeito à dívida de um único e determinado Estado, que recebeu mais imposto do que seria adequado, entendendo Greco (1999:117) que os Estados têm competência para deliberar acerca do assunto, nada impedindo que sejam adotados modelos mais ágeis, elencando três aspectos acerca do assunto:

- a) o se tratar de norma geral sobre legislação tributária (art. 146, III), é da essência das matérias em que tem cabimento à norma geral que o Estado possa dispor suplementarmente (art. 24, § 2º), atendendo às suas peculiaridades e interesses. O que não pode é contrariar a norma geral, dispondo de forma incompatível (oposta). Norma geral não exclui a autonomia do Estado; convive com ela. A finalidade do art. 10 é assegurar a restituição, com certa feição. Sendo esta a finalidade a ser atingida, mecanismos mais ágeis e eficazes não contradizem a norma geral, suplementam-na. Contradição haverá se o Estado pretender criar mecanismos mais onerosos do que os contemplados na lei complementar.
- b) Se se tratar de norma que regule limitação constitucional ao poder de tributar, isto não inibe a competência estadual para dispor de modo mais favorável ao contribuinte. A uma, porque se trata de limitação constitucional, e a legislação de cada entidade política pode definir maiores restrições à sua própria ação. A duas, porque a limitação constitucional é proteção do sujeito passivo e não impedimento a que a legislação de cada entidade preveja outros direitos.
- c) Ainda que se tratasse de lei complementar que verse sobre "substituição tributária" (art. 155, § 2º, XII, "b"), a lei complementar não poderia ir além do que o próprio dispositivo autoriza. No âmbito do inciso XII, é preciso distinguir as respectivas amplitudes. Assim, a competência outorgada pela letra "b" não tem a mesma amplitude da prevista, por exemplo, na letra "a" ("definir seus contribuintes"). Com efeito, "definir" é dizer "quais são" e, uma vez estando eles identificados, não há espaço para a "definição" de outros que não aqueles. Diversa é a situação no caso da letra "b": ela autoriza a lei complementar a "dispor" sobre substituição. Ou seja, veicular as regras básicas regulando as situações e relações jurídicas dos diversos integrantes do fenômeno. Claro está que, ao dizer "quais" pessoas podem ser sujeitos passivos por substituição, isto inibe as normas estaduais, pois não poderão ser previstos "outros". Mas, ao dispor sobre "como" restituir, a lei complementar está prevendo uma forma necessariamente assegurada ao contribuinte, o que não exclui outros mecanismos.

Segundo o entendimento de Cassone, (1996:48) evidentemente que o Estado poderá devolver o excesso em menor prazo (mas não maior) que os noventa dias, sendo que a atualização monetária é diretamente realizada pelo contribuinte, devendo a legislação estadual regular a forma pela qual se fará a imediata e preferencial restituição da quantia paga, inclusive nas hipóteses em que o contribuinte não terá condições de aproveitamento imediato da restituição.

Para Ávila (1996:102) "é pelo menos injusto permitir-se o crédito após noventa dias, em caso de mora da Secretaria da Fazenda em decidir sobre o pedido, e prever a sanção (acréscimos legais além da correção monetária) no caso de seu posterior indeferimento".

Acerca da irrecorribilidade da decisão o autor assim se pronuncia:

Não se cometa o equívoco de entender que a decisão proferida será irrecorrível. Nos termos da lei, somente quando não houver mais possibilidade de recurso na esfera administrativa, em virtude de interposição de todos os remédios disponíveis, é que se terá a decisão irrecorrível prevista no parágrafo segundo do art. 10.

Em conclusão, o citado art. 10 veicula regras de proteção dos sujeitos passivos e, como tal, tem a natureza de parâmetro mínimo a ser atendido pelos Estados ao disciplinarem a restituição, o que não afasta a possibilidade de previsão mais favorável por parte destes.

7.6 EXEMPLO PRÁTICO

No mês de junho de 2004 teve como entrada as seguintes notas de combustíveis:

QUADRO 02 – Planilha de movimentação de entradas no período de 02 a 30/06/2004.

Data	mercadoria	litros	valor unitario	Total	alíquota	icms	recolhido subst.trib
02/06/04	diesel	5000	1,24	6.200,00	12%	744,00	853,26
02/06/04	gasolina	5000	1,735	8.675,00	26%	2.255,50	2.843,63
04/06/04	diesel	5060	1,24	6.274,40	12%	752,93	863,50
04/06/04	gasolina	5000	1,735	8.675,00	26%	2.255,50	2.843,63
07/06/04	álcool	10000	0,7495	7.495,00	12%	899,40	1.104,61
08/06/04	diesel	5000	1,24	6.200,00	12%	744,00	853,26
09/06/04	gasolina	5000	1,735	8.675,00	26%	2.255,50	2.843,63
11/06/04	diesel	5000	1,24	6.200,00	12%	744,00	853,26
11/06/04	gasolina	5000	1,745	8.725,00	26%	2.268,50	2.843,63
14/06/04	gasolina	10000	1,735	17.350,00	26%	4.511,00	5.687,24
16/06/04	diesel	5000	1,34	6.700,00	12%	804,00	853,26
16/06/04	álcool	5000	0,8838	4.419,00	18%	795,42	306,00
16/06/04	álcool	5000	0,7495	3.747,50	12%	449,70	552,31
17/06/04	gasolina	5000	1,838	9.190,00	26%	2.389,40	2.843,56
18/06/04	diesel	5000	1,34	6.700,00	12%	804,00	853,26
21/06/04	gasolina	5000	1,832	9.160,00	26%	2.381,60	2.843,63
22/06/04	álcool	5000	0,740823	3.704,12	12%	444,49	545,88
22/06/04	diesel	5000	1,34	6.700,00	12%	804,00	853,26
24/06/04	gasolina	5000	1,832	9.160,00	26%	2.381,60	2.843,63
24/06/04	gasolina	5000	1,842	9.210,00	26%	2.394,60	2.843,63
24/06/04	gasolina	5000	1,832	9.160,00	26%	2.381,60	2.843,63
25/06/04	diesel	5000	1,34	6.700,00	12%	804,00	853,26
28/06/04	álcool	5000	0,7495	3.747,50	12%	449,70	552,31
28/06/04	diesel	5000	1,34	6.700,00	12%	804,00	853,26
28/06/04	gasolina	5000	1,832	9.160,00	26%	2.381,60	2.843,63
29/06/04	álcool	5000	0,8838	4.419,00	18%	795,42	306,00
30/06/04	gasolina	5000	1,842	9.210,00	26%	2.394,60	2.843,63
							48.023,79
valor recolhido antecipado R\$ 48.023,79							

Fonte: Elaborado pela autora.

QUADRO 03 – Demonstrativo do ICMS recolhido por Substituição Tributária.

data	mercadoria	litros	valor unitario	total	aliquota	icms	recolhido subst.trib	total da nota
07/06/04	álcool	10000	0,7495	7.495,39	12%	899,45	1.104,61	8.600,00
16/06/04	álcool	5000	0,8838	4.419,00	18%	795,42	306,00	4.725,00
16/06/04	álcool	5000	0,7495	3.747,69	12%	449,72	552,31	4.300,00
22/06/04	álcool	5000	0,740823	3.704,12	12%	444,49	545,88	4.250,00
28/06/04	álcool	5000	0,7495	3.747,69	12%	449,72	552,31	4.300,00
29/06/04	álcool	5000	0,8838	4.419,00	18%	795,42	306,00	4.725,00
		35000				3.834,23	3.367,11	30.900,00
02/06/04	diesel	5000	1,24	6.200,00	12%	744,00	853,26	
04/06/04	diesel	5060	1,24	6.274,40	12%	752,93	863,50	
08/06/04	diesel	5000	1,24	6.200,00	12%	744,00	853,26	
11/06/04	diesel	5000	1,24	6.200,00	12%	744,00	853,26	
16/06/04	diesel	5000	1,34	6.700,00	12%	804,00	853,26	
18/06/04	diesel	5000	1,34	6.700,00	12%	804,00	853,26	
22/06/04	diesel	5000	1,34	6.700,00	12%	804,00	853,26	
25/06/04	diesel	5000	1,34	6.700,00	12%	804,00	853,26	
28/06/04	diesel	5000	1,34	6.700,00	12%	804,00	853,26	
		45060				7.004,93	7.689,58	
02/06/04	gasolina	5000	1,735	8.675,00	26%	2.255,50	2.843,63	
04/06/04	gasolina	5000	1,735	8.675,00	26%	2.255,50	2.843,63	
09/06/04	gasolina	5000	1,735	8.675,00	26%	2.255,50	2.843,63	
11/06/04	gasolina	5000	1,745	8.725,00	26%	2.268,50	2.843,63	
14/06/04	gasolina	10000	1,735	17.350,00	26%	4.511,00	5.687,24	
17/06/04	gasolina	5000	1,838	9.190,00	26%	2.389,40	2.843,56	
21/06/04	gasolina	5000	1,832	9.160,00	26%	2.381,60	2.843,63	
24/06/04	gasolina	5000	1,832	9.160,00	26%	2.381,60	2.843,63	
24/06/04	gasolina	5000	1,842	9.210,00	26%	2.394,60	2.843,63	
24/06/04	gasolina	5000	1,832	9.160,00	26%	2.381,60	2.843,63	
28/06/04	gasolina	5000	1,832	9.160,00	26%	2.381,60	2.843,63	
30/06/04	gasolina	5000	1,842	9.210,00	26%	2.394,60	2.843,63	
		65000				30.251,00	36.967,10	

Valor ICMS retido por Substituição tributária no mês de junho 2004
R\$ 48.023,79

Fonte: Elaborado pela autora.

QUADRO 04 – Demonstrativo referente à base do ICMS recolhido por Substituição tributária.

Demonstrativo referente a base do ICMS retido por Substituição Tributária					
		base icms			
data	mercadoria	retido	litros	v. unitário	
07/06/04	álcool	11.133,65	10000	1,1134	
16/06/04	álcool	5.566,83	5000	1,1134	
16/06/04	álcool	6.116,34	5000	1,2233	
22/06/04	álcool	5.502,09	5000	1,1004	
28/06/04	álcool	5.566,83	5000	1,1134	
29/06/04	álcool	6.116,34	5000	1,2233	
			35000	1,1478	40.174,46
		base icms			
data	mercadoria	retido	litros	v. unitário	
02/06/04	diesel	7.110,50	5000	1,4221	
04/06/04	diesel	7.195,83	5060	1,4221	
08/06/04	diesel	7.110,50	5000	1,4221	
11/06/04	diesel	7.110,50	5000	1,4221	
16/06/04	diesel	7.110,50	5000	1,4221	
18/06/04	diesel	7.110,50	5000	1,4221	
22/06/04	diesel	7.110,50	5000	1,4221	
25/06/04	diesel	7.110,50	5000	1,4221	
28/06/04	diesel	7.110,50	5000	1,4221	
			45060	1,4221	64.079,83
		base icms			
data	mercadoria	retido	litros	v. unitario	
02/06/04	gasolina	10.937,00	5000	2,1874	
04/06/04	gasolina	10.937,00	5000	2,1874	
09/06/04	gasolina	10.937,00	5000	2,1874	
11/06/04	gasolina	10.937,00	5000	2,1874	
14/06/04	gasolina	21.874,00	10000	2,1874	
17/06/04	gasolina	10.937,00	5000	2,1874	
21/06/04	gasolina	10.937,00	5000	2,1874	
24/06/04	gasolina	10.937,00	5000	2,1874	
24/06/04	gasolina	10.937,00	5000	2,1874	
24/06/04	gasolina	10.937,00	5000	2,1874	
28/06/04	gasolina	10.937,00	5000	2,1874	
30/06/04	gasolina	10.937,00	5000	2,1874	
			65000	2,1874	142.181,00

Fonte: Elaborado pela autora.

QUADRO 05 – Resumo de Vendas com demonstração do valor recolhido a maior.

	preço de venda r\$				
álcool	1,120				
diesel	1,309				
gasolina	2,160				
considerando				alíquotas internas	
	compra				
álcool	35.000	1,1478	40.174,46	18%	7.231,40
diesel	45.060	1,4221	64.079,83	12%	7.689,58
gasolina	65.000	2,1874	142.181,00	26%	36.967,06
					51.888,04
	venda				
álcool	35.000	1,1200	39.200,00	18%	7.056,00
diesel	45.060	1,3090	58.983,54	12%	7.078,02
gasolina	65.000	2,1600	140.400,00	26%	36.504,00
					50.638,02
temos:					
ICMS recolhido por substituição a maior					
álcool	7.231,40	7.056,00	175,40		
diesel	7.689,58	7.078,02	611,55		
gasolina	36.967,06	36.504,00	463,06	1.250,02	recolhido a maior

Fonte: Elaborado pela autora.

Considerando a movimentação no mês de junho de 2004, a empresa recolheu de imposto aos cofres do estado R\$ 1.250,02 (hum mil duzentos e cinquenta reais e dois centavos). Com esta exposição deixamos evidenciado que a empresa em questão poderá através dos dados contábeis e fiscais, fazer o levantamento dos valores que foram pagos a maiores nos últimos 5 anos, e buscar a restituição destes valores.

Outra questão é com relação à antecipação da retenção do tributo uma vez que a empresa desembolsa um valor de R\$ 48.023,79 (quarenta e oito mil, vinte e três centavos e setenta e nove reais), influenciando diretamente no fluxo de caixa da empresa.

CONCLUSÃO

É lícito às empresas que se submetem ao Regime da Substituição Tributária formularem pretensão perante o Poder Judiciário, visando que lhes seja assegurado, por decisão judicial, o direito de, na conclusão de operações de circulação de mercadorias, tanto nas saídas para consumidores finais quanto nas destinadas a bares, restaurantes e outros varejistas, estornarem, mediante nota fiscal a ser emitida contra o contribuinte substituto, os excessos cobrados a título de ICMS, sempre que a base de cálculo provisoriamente presumida, mostrar-se superior ao valor real da operação subsequente. Obviamente, os lançamentos feitos a tal título ficarão sujeitos a posterior homologação por parte do fisco, que disporá do prazo de cinco anos.

O princípio da não-cumulatividade de certos tributos, como no caso o ICMS, tem por objeto impedir que, na composição do preço das mercadorias, nas diversas fases de seu ciclo econômico, inclusive na última, de venda ao consumidor final, a parcela representativa do imposto venha representar percentual excedente do que corresponde à alíquota máxima prevista na lei. Não é sem razão que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião de exame da ADIN nº 1851 — 5, em 3 de setembro de 1998, suspendeu a eficácia e aplicação, em todo o território nacional, da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 13, de 21 de março de 1997. O famigerado Convênio ICMS nº 13 foi assinado pelos estados, inclusive pelo Distrito Federal, à revelia das empresas distribuidoras (verdadeiras interessadas) e tinha por objeto impedir o uso de um direito que lhes é constitucionalmente assegurado.

Quase todas as Unidades da Federação, tentando evitar a aplicação do preceito constitucional inserido no § 7º, do art. 150 da CF ou, no mínimo, dificultar

a sua aplicação, deixaram de editar lei local disciplinando a forma de se proceder à imediata e preferencial restituição dos excessos de impostos pagos. Mas, no regime de Estado de Direito, os direitos do contribuinte não estão a depender exclusivamente de lei local, em matéria tributária cuja competência a Constituição Federal estende a esferas mais elevadas do poder. No Capítulo “Das Limitações do Poder de Tributar — arts. 150/152 — a vigente Carta Política, no mesmo preceito legal que autoriza a retenção antecipada de ICMS, relativo a operações futuras (§ 7º do art. 150 da CF), assegura ao contribuinte substituído a imediata e preferencial restituição de qualquer excesso pago, caso o fato presumido não ocorra nos exatos termos em que foi presumido

Diante de determinados acontecimentos ou fatos, constata-se que o tributo pago antecipadamente a título de substituição tributária é indevido quando pago a maior, cabendo restituição ao sujeito passivo que arcou com o ônus, pelo fato de calcular-se o tributo com uma base arbitrada e quando da realização da operação real final, esta se apresenta com um valor menor que o calculado pela substituição e salutar para a manutenção do instituto que sejam previstas legalmente todas as possibilidades de restituição do tributo pago antecipadamente a título de substituição tributária. A antecipação do fato gerador representa uma ofensa à hipótese de incidência no seu aspecto temporal não só pelo ferimento das normas constitucionais anteriormente apresentadas, mas por desrespeito aos aspectos formais e materiais, numa evidente e abusiva invasão de competência.

Não só estariam sendo feridos os princípios de segurança jurídica e o da não surpresa, como de resto os princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade (na demora em restituir-se o excesso tributado), do não confisco, dentre outros já mencionados no transcrever do texto. Seria, em nossa avaliação, por tudo que foi apresentado inconstitucional a substituição tributária no ICMS, neste contexto é possível usar a contabilidade como um eficiente instrumento de controle, por meio de informações que propiciem condições de análise de todos os setores da empresa. O contabilista deve ter pleno domínio sobre a tecnologia contábil, os aspectos legais a ela relacionados e precisa conhecer com profundidade o ciclo de

transações, identificando os pontos deste ciclo e demonstrando com a informação contábil pode ser útil como instrumento de controle interno, para com estas informações pleitear junto ao Poder Judiciário o valor que como foi demonstrado recolhido a maior.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Amador Paes de. **Teoria e Prática dos Títulos de Crédito**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1990.

_____. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

_____. Eficácia dos Convênios para Isenção do ICM. **Revista de Direito Tributário**, vol. 11-12.

ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. **In: Substituição e Responsabilidade Tributária**. Cadernos de Direito Tributário, Revista de Direito Tributário nº 49.

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. ICM – Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento. **In: Revista de Direito Tributário** – 23-24.

ÁVILA, René Bergmann. **ICMS. Lei Complementar nº 87/96. Comentada e Anotada**. Porto Alegre: Síntese, 1996.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. (rev.e atual. por Flávio Bauer Novelli). Rio de Janeiro: Forense, 1981

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, (Atual. Misabel Abreu Machado Derzi). 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARROSO, Luiz Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed., São Paulo: Lejus, 1998.

_____. **Carnaval Tributário**; 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais/EDUC, 1975.

_____. Imunidade ao ICMS nas Operações Interestaduais Com Derivados de Petróleo. **In:** Imposto de Renda e Problemas Jurídicos. (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética. 1995

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 24 ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

BRITO, Edvaldo. **Curso de Direito Tributário**, vol. 2, 3 ed., CEJUP, 1994

_____. **Natureza Jurídica Mercantil do ICMS**. O ICMS e a LC 87/96. (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996.

_____. Problemas Jurídicos Atuais do ICMS. **In:** O ICMS, A LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais, Coordenado por Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1997.

CABRAL, Antonio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Princípios Constitucionais Tributários**. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 18 – Resenha Tributária.

CAPPELLETTI, Mauro. **O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado** (trad. de Aroldo Plínio Gonçalves), 2. ed., Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 8 ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

_____. **ICMS**. 5. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência.** São Paulo: Saraiva, 1992.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 8º ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Teoria da Norma Tributária.** 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CASSONE, Vittorio. **ICMS. Lei Complementar nº 87/96.** São Paulo: IOB, 1996.

_____. **Direito Tributário.** 11. ed., São Paulo: Atlas, 1999.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo Tributário Teoria e Prática.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** São Paulo: Atlas, 1999.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial.** 6.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário.** 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 6º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Manual de Direito Tributário.** 2º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade.** São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

_____. **ICMS e Substituição Tributária.** Revista Dialética nº 2.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico.** v.4, São Paulo: Saraiva, 1998.

DORIA, Dylson. **Curso de Direito Comercial**. 7.ed., v.2., São Paulo: Saraiva, 1995.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989.

FIGUEREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda e CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 1987.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária**. São Paulo: IOB, 1999.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 6 ed., São Paulo: Atlas, 1994.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas 1987.

JUNIOR, J. Cretella. **Elementos de Direito Constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

KANITZ, Stephem Charles. **Controladoria: teoria e estudos de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976

MACHADO, Hugo de Brito. In: Repertório IOB de Jurisprudência, 1993 – I, ementa 1/6853

_____. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 21º ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **ICMS: A Questão do Preço Final na Substituição Tributária**. Repertório de Jurisprudência IOB, 1998. Disponível em: <www.iob.com.br>. Acesso em: 05 de ago. 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Ives Gandra. **Lei Complementar Tributária. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 15.** (Estudos Coordenados por Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Co-edição do Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1990.

_____. **A Substituição do Artigo 150, § 7º da Constituição Federal. In** Imposto de Renda e ICMS – Problemas Jurídicos (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995.

_____. O Princípio da Não-cumulatividade – o Direito à Compensação Periódica de ICMS nas Operações Próprias e de Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, n.14, p.76-87, nov.1996.

_____. Aspectos da Substituição Tributária na Lei Complementar nº 87/96. **In:** O ICMS e a LC 87/96 (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996.

_____. **ICMS - Lei Complementar nº 87/96.** Palestra proferida em 10.12.96 no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, editado por IOB, 1997.

_____. (Coord.). **Curso de Direito Tributário.** 5. ed., Belém: CEJUP, 1997.

_____. **Sistema Tributário na Constituição de 1988.** 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Técnica de Diferimento da Incidência do ICM.** *In* DCI - Diário do Comércio e Indústria. São Paulo, edição de 31.01.83.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS. Teoria e Prática.** 2. ed., São Paulo: Dialética, 1996.

_____. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **ICMS – Teoria e Prática.** 4º ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2000.

MELO, José Eduardo Soares e LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária.** São Paulo: Dialética, 1998.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**, com a Emenda 1-69, Tomo II. São Paulo: Revista dos Tribunais

MOSIMANN, Clara Pellegrinello e FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresa. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a Controladoria**: conceitos, sistemas, Implementações. São Paulo: Atlas, 1995.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5º ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Luis Martins de. **Controladoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Futura, 1998.

PEREIRA, Carlos Alberto. **Tópicos avançados em Controladoria**.. Fortaleza: UFC, 2001. (Apostila da Disciplina Tópicos Avançados em Controladoria).

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira e FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

POLETTI, Ronaldo. **Introdução ao Direito**. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1994

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. 1ª ed., 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

RAFHAELL, David. **Controladoria**. Disponível em <<http://www.David.Rafhaell@skydone.net>>. Acesso em: 01 de agosto de 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

SILVA, Paulo Napoleão Nogueira da. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

SOUZA, Hamilton Dias de. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 de set. de 1996.

_____. **O ICMS na Lei Complementar nº 87/96**. Repertório de Jurisprudência IOB, 1996a. Disponível em: <www.iob.com.br>. Acesso em: 05 de ago. 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **O ICMS na Lei Complementar nº 87/96**. Repertório IOB de Jurisprudência 1/10590.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas**: uma abordagem prática. 6. ed. São Paulo: Universidade Empresa, 1980.

ZONARI, Anna Paola e GRECO, Marco Aurélio. **ICMS - Materialidade e Princípios Constitucionais**. Curso de Direito Tributário, Coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. 5. ed., vol. 2. Belém: CEJUP, 1997,